

## บทที่ 2

### การบัญชีสำหรับการฝากขาย (Accounting for Consignments)

การฝากขาย (Consignments) เป็นการช่วยให้บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้า ซึ่งลักษณะของสินค้าที่ฝากขายส่วนใหญ่มักเป็นสินค้าประเภทขายปลีก (Retail product) ในกรณีนี้ เรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) สามารถจำหน่ายสินค้าได้มากขึ้น และยังสามารถควบคุมราคาสินค้าได้ตามความต้องการ การฝากขายนี้เหมาะสำหรับกิจการที่มีทุนไม่มากและไม่จำเป็นต้องไปตั้งสาขาในท้องถิ่นที่ห่างไกล ทางด้านบุคคลผู้รับฝากสินค้าไว้ขาย เรียกว่า ผู้รับฝากขาย (Consignee) ก็ไม่จำเป็นต้องเสี่ยงภัยจากการจำหน่ายสินค้าไม่ได้และไม่ต้องลงทุนมาก เพราะทุกวันนี้สินค้ามักจะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามกาลสมัยอยู่เสมอ นอกจากนี้ ผู้รับฝากขายจะได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นค่านายหน้า ซึ่งโดยปกติคำนวณเป็นอัตราร้อยละของค่าขายสินค้า

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการฝากขาย หลักการสำคัญของการบัญชีสำหรับการฝากขาย การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายทั้งด้านผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย (กรณีทั่วไป และกรณีขายสินค้าฝากขายได้บางส่วน) และการแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายในรายงานทางการเงิน (บางส่วน)

#### 2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการฝากขาย

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการฝากขาย ในส่วนนี้ประกอบด้วย ความหมาย ขั้นตอน และประโยชน์ของการฝากขาย ข้อแตกต่างระหว่างการฝากขายกับการขายโดยปกติ และสิทธิหน้าที่ของผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย

##### 1) ความหมาย ขั้นตอน และประโยชน์ของการฝากขาย

###### (1) ความหมายของการฝากขาย

การฝากขาย (Consignments) หมายถึง การที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้าส่งสินค้าของตนไปให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ขาย หรือตัวแทนขายสินค้า โดยที่กรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นยังเป็นของเจ้าของเดิมอยู่ จนกระทั่งขายสินค้าได้จึงโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นไปเป็นผู้ซื้อ บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้าในกรณีนี้ เรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) และบุคคลผู้รับฝากสินค้าไว้ขาย เรียกว่า ผู้รับฝากขาย (Consignee) ผู้รับฝากขายจะได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นค่านายหน้า ซึ่งโดยปกติคำนวณเป็นอัตราร้อยละของค่าขายสินค้า

ด้านกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ฝากขายนั้นยังคงเป็นของผู้ฝากขาย จนกระทั่งผู้รับฝากขายได้ขายสินค้านั้นให้กับผู้ซื้อแล้ว กรรมสิทธิ์จึงโอนไปเป็นผู้ซื้อ ผู้ฝากขายจะถือว่ามียาได้เกิดขึ้นต่อเมื่อมีการขาย ส่วนในระหว่างที่สินค้าง่ายอยู่ในมือผู้รับฝากขายก็จะถือว่าผู้รับฝากขายต้องรับผิดชอบในสินค้าที่ยังอยู่ในครอบครองของตน ผู้รับฝากขายไม่ถือว่าสินค้าที่รับฝากขายนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของตน

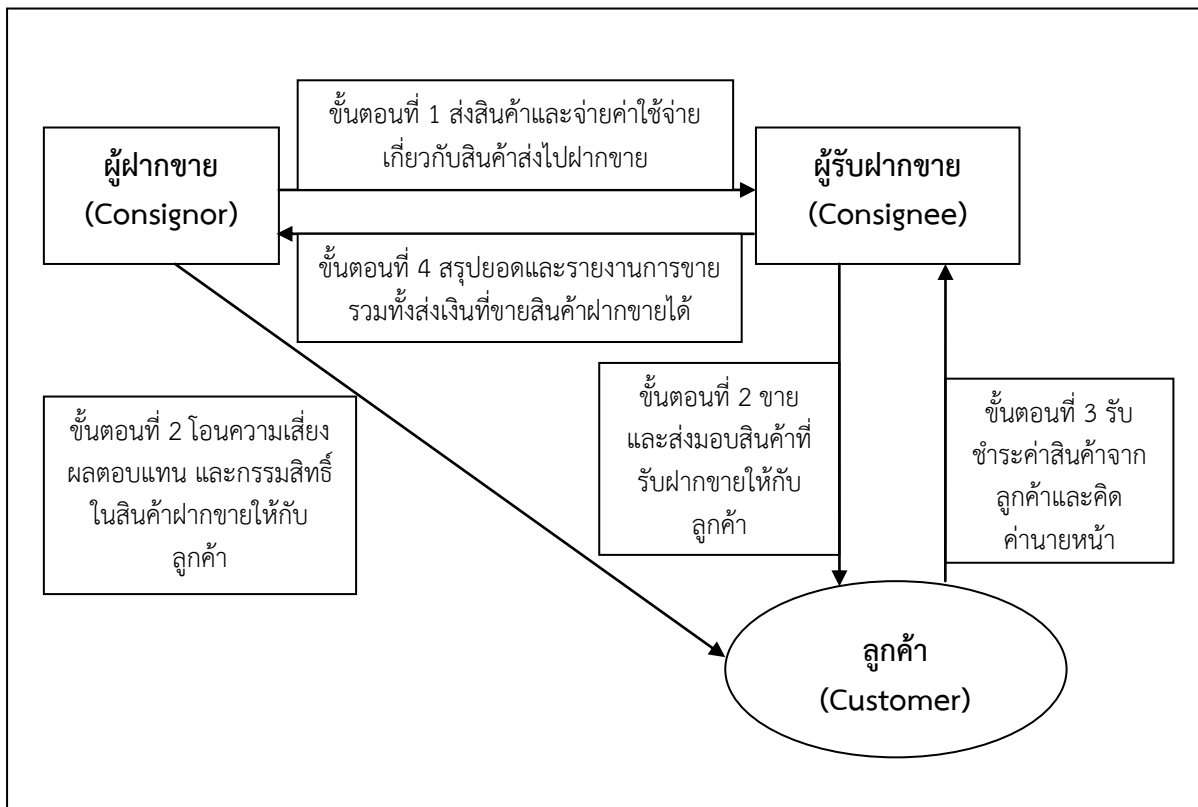
###### (2) ขั้นตอนของการฝากขาย

ขั้นตอนที่ 1 เมื่อผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งสินค้าที่ต้องการฝากขายไปที่ผู้รับฝากขาย (Consignee) ประกอบด้วย 2 ส่วน ได้แก่ (1) การบันทึกเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย และ (2) จ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขายที่ส่งไปที่ผู้รับฝากขาย

ขั้นตอนที่ 2 เมื่อผู้รับฝากขาย (Consignee) ขายสินค้าฝากขายได้ ประกอบด้วย 2 ส่วน ได้แก่ (1) ผู้รับฝากขาย (Consignee) มีหน้าที่ดูแลสินค้าฝากขายให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะส่งมอบให้กับลูกค้าและส่งมอบสินค้าที่รับฝากขายให้กับลูกค้า และ (2) ผู้ฝากขาย (Consignor) โอนความเสี่ยง ผลตอบแทน และกรรมสิทธิ์ในสินค้าฝากขายให้กับลูกค้า

ขั้นตอนที่ 3 เมื่อผู้รับฝากขาย (Consignee) รับชำระเงินค่าสินค้าฝากขายได้ ประกอบด้วย 2 ส่วน ได้แก่ (1) การบันทึกรับชำระค่าสินค้า และ (2) คิดค่านายหน้าของยอดขายสินค้าฝากขาย

ขั้นตอนที่ 4 ผู้รับฝากขาย (Consignee) จะต้องจัดทำทุกสิ้นเดือน ประกอบด้วย 2 ส่วน ได้แก่ (1) สรุปยอดคงเหลือบัญชีรับฝากขาย และ (2) รายงานการขายรวมทั้งส่งเงินที่ขายสินค้าฝากขายได้



ภาพที่ 2.1 ขั้นตอนของการฝากขาย

ที่มา: ดลพร บุญพารอด, 2559, หน้า 3-6; ศิลปพร ศรีจันทเพชร และอนวัตนธ์ ภัคดี, 2562, หน้า 2-2

**ตัวอย่างที่ 2.1** เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x4 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) มีผลิตภัณฑ์เป็นหน้ากากอนามัย จำนวน 100 กล่องๆ ละ 50 ชิ้น และได้ส่งหน้ากากอนามัย จำนวน 30 กล่องๆ ละ 50 ชิ้น ไปฝากขายกับร้านขายยาของชุมชน (ผู้รับฝากขาย) แห่งหนึ่ง ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x4 โดยทำสัญญาฝากขายเป็นเวลา 3 เดือน ระหว่างเดือนมกราคม 25x4 หน้ากากอนามัยขายได้ จำนวน 10 กล่อง โดยลูกค้าได้รับและชำระเงินค่าหน้ากากอนามัยเสร็จสิ้นแล้ว เมื่อสิ้นเดือนมกราคม 25x4 ร้านขายยาของชุมชนก็ส่งรายงานการขายและเงินค่าขายหน้ากากอนามัยที่หักค่านายหน้าร้อยละ 10 ของยอดขายสินค้าฝากขาย

ให้พิจารณาขั้นตอนของการฝากขายตามภาพที่ 2.1 จากโจทย์ตัวอย่างที่ 2.1

**แนวทางการพิจารณา** ขั้นตอนของการฝากขายตามภาพที่ 2.1 จากโจทย์ตัวอย่างที่ 2.1 มีดังนี้

**ขั้นตอนที่ 1** เมื่อบริษัท มณฑา จำกัด ผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งผลิตภัณฑ์เป็นหน้ากากอนามัยที่ต้องการฝากขาย จำนวน 30 กล่องๆ ละ 50 ชิ้น ไปฝากขายกับร้านขายยาของชุมชน (ผู้รับฝากขาย) (Consignee)

**ขั้นตอนที่ 2** เมื่อผู้รับฝากขาย (Consignee) ขายหน้ากากอนามัยได้ จำนวน 10 กล่อง และส่งมอบสินค้าที่รับฝากขายให้กับลูกค้า และลูกค้าได้รับและชำระเงินค่าหน้ากากอนามัยเสร็จสิ้นแล้ว ซึ่งถือว่าผู้ฝากขาย (Consignor) ได้โอนความเสี่ยง ผลตอบแทน และกรรมสิทธิ์ในสินค้าฝากขายให้กับลูกค้าแล้ว

**ขั้นตอนที่ 3** ระหว่างเดือนมกราคม 25x4 ผู้รับฝากขาย (Consignee) รับชำระเงินค่าสินค้าฝากขาย และคิดค่านายหน้าร้อยละ 10 ของยอดขายสินค้าฝากขาย

**ขั้นตอนที่ 4** สิ้นเดือนมกราคม 25x4 ผู้รับฝากขาย (Consignee) ส่งรายงานการขายและเงินค่าขายหน้ากากอนามัยที่หักค่านายหน้าร้อยละ 10 ของยอดขายสินค้าฝากขาย ไปให้กับผู้ฝากขาย (Consignor)

### (3) ประโยชน์ของการฝากขาย

ประโยชน์ของการฝากขายนั้นสามารถพิจารณาแบ่งได้เป็น 2 ด้าน ได้แก่ ประโยชน์ทางด้านผู้ฝากขาย และประโยชน์ทางด้านผู้รับฝากขาย ดังนี้

#### (3.1) ประโยชน์ทางด้านผู้ฝากขาย มีดังนี้

(ก) การลดความเสี่ยงเกี่ยวกับการขายเชื่อและเรียกเก็บเงินไม่ได้ ผู้ฝากขายยินดีที่จะส่งสินค้าไปฝากขายมากกว่าขายเอง ทั้งนี้เพราะไม่ต้องเสี่ยงเกี่ยวกับขายเชื่อแล้วเรียกเก็บเงินไม่ได้ นอกจากนั้นผู้ฝากขายยังไม่ต้องเสี่ยงต่อความเสียหาย อันอาจจะเกิดขึ้นแก่ตนในกรณีที่ผู้รับฝากขายล้มละลายหรือไม่สามารถชำระหนี้ได้ ผู้ฝากขายสามารถที่จะเอาสินค้ากลับคืนมาได้ หรือมีสิทธิ์ที่จะได้รับชดเชยค่าเสียหาย ทั้งนี้เพราะสินค้าในมือผู้รับฝากขายยังเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ฝากขายและเงินค่าขายสินค้าฝากขายในมือผู้รับฝากขายก็ถือว่าเป็นเงินของผู้ฝากขาย เจ้าหนี้ของผู้รับฝากขายไม่มีสิทธิเหนือสินค้า

(ข) การขยายตลาดสินค้า การฝากขายไม่ต้องลงทุนตั้งสาขาเอง เป็นการช่วยให้ผู้ฝากขายสามารถขยายสินค้าไปยังท้องถิ่นที่ห่างไกลได้ และใช้ได้ผลในการขยายเขตการขายให้กว้างขวางออกไปโดยไม่ต้องลงทุนตั้งสาขาขึ้นในท้องถิ่นนั้นๆ การขยายตลาดสินค้านั้น การฝากขายเหมาะสมกว่าการขายโดยปกติ โดยเฉพาะการขายให้ผู้ค้าปลีกเนื่องด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้

(ข1) เมื่อสินค้านั้นเป็นสินค้าชนิดใหม่เพิ่งนำออกสู่ตลาด ยากแก่การขายและผู้ค้าปลีกยังลังเลใจไม่กล้าซื้อมาขาย เพราะไม่แน่ใจว่าจะขายได้หรือไม่

(ข2) การขายสินค้าไม่ค่อยมีกำไรสำหรับผู้ค้าปลีกเท่าใดนัก

(ข3) ต้นทุนของสินค้าสูง ซึ่งถ้าผู้ค้าปลีกซื้อสินค้าโดยตรงจากผู้ผลิตหรือผู้ค้าส่งเพื่อมาขายต่ออีก จะต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก

(ข4) ราคาตลาดของสินค้าชนิดนั้นๆ เคลื่อนไหวขึ้นลงมาก จนกระทั่งผู้ค้าปลีกจะรับซื้อมาจำหน่ายก็ต่อเมื่อผู้ขายส่งรับผิดชอบในราคาขายที่เคลื่อนไหวเปลี่ยนแปลงมากนี้

(ค) การมีตัวแทนจำหน่ายสินค้า ผู้ฝากขายสามารถมีตัวแทนจำหน่ายสินค้าของตนซึ่งอาจจะมี ความชำนาญในการขายสินค้าประเภทนั้นๆ โดยเฉพาะได้ดีกว่าตนเอง ตัวแทนจำหน่ายนี้จะได้รับค่าตอบแทน

สำหรับบริการที่ตนให้โดยคำนวณเป็นอัตราร้อยละของราคาขายหรือได้รับค่าตอบแทนเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนต่อหนึ่งหน่วยของสินค้าที่ขายได้ ในลักษณะเช่นเดียวกับรายได้ ค่านายหน้า เป็นต้น

(ง) ความสามารถในการกำหนดราคาขายสินค้าได้ ผู้ฝากขายมีโอกาสดำเนินการราคาขายสินค้าของตนเองได้ ซึ่งถ้าเป็นการขายปกติแล้ว ไม่อาจควบคุมราคาขายปลีกของสินค้าได้

(3.2) ประโยชน์ทางด้านผู้รับฝากขาย มีดังนี้

(ก) การลดความเสี่ยงจากการขาดทุนที่เกิดจากราคาสินค้าในท้องตลาดเปลี่ยนแปลง ถ้าราคาตลาดของสินค้าเปลี่ยนแปลงบ่อยและรวดเร็ว ผู้ซื้อมักจะเสี่ยงกับการขาดทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าการขนส่งสินค้าต้องเสียเวลานานหลังจากวันที่ตกลงซื้อขายกัน และการขายสินค้านั้นก็กระทำหลังจากที่ได้รับสินค้าเป็นเวลานาน การฝากขายจะช่วยลดความเสี่ยงในการขาดทุนจากราคาสินค้าที่ลดลงนี้ได้ โดยที่ผู้รับฝากขายทำหน้าที่เป็นเพียงตัวแทนของผู้ฝากขายสินค้าไว้ในราคาตลาดที่เป็นอยู่ในขณะนั้น

(ข) การลดความเสี่ยงภัยในเงินทุนที่ลงไปสำหรับสินค้าที่ยังไม่ได้ขาย ถ้ากิจการซื้อสินค้ามาแม้จะเป็นการซื้อด้วยเงินเชื่อก็ต้องชำระภายในกำหนดระยะเวลา ถ้าสินค้าง่ายขายไม่ได้ก็ต้องเก็บไว้ในโกดังหรือคลังสินค้าทำให้เงินทุนหมุนเวียนจมอยู่ในสินค้าที่ซื้อไว้และยังขายไม่ได้ แต่หากเป็นการรับฝากขายสินค้า ผู้รับฝากไม่ต้องผูกพันที่จะต้องชำระเงินให้แก่ผู้ฝากขายจนกว่าตนจะขายสินค้านั้นได้จริงจึงจะต้องรับผิดชอบส่งเงินค่าขายสินค้าได้ไปให้ผู้ฝากขาย

(ค) การลดความเสี่ยงในความเสียหายอันอาจเกิดจากการที่สินค้าเสื่อมคุณภาพหรือล้าสมัย ผู้รับฝากขายไม่ต้องเสี่ยงภัยต่อความเสียหายอันเกิดจากการที่สินค้าเสื่อมคุณภาพ หรือล้าสมัยและมีการเปลี่ยนแปลงราคาของสินค้ามาก โดยเฉพาะสินค้าบางประเภทที่มีการเสี่ยงในเรื่องการเสื่อมคุณภาพสินค้านั้นมาก เช่น การขายผลผลิตทางการเกษตร เป็นต้น

2) ข้อแตกต่างระหว่างการฝากขายกับการขายโดยปกติ

การฝากขาย (Consignment) กับการขายโดยปกติ (Sale) มีลักษณะข้อแตกต่างหลายประการ ดังนี้

รายการ	การฝากขาย	การขายโดยปกติ
(1) กรรมสิทธิ์ในสินค้าฝากขาย	กรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ยังขายไม่ได้ยังคงเป็นของผู้ฝากขายจนกว่าผู้รับฝากขายจะขายสินค้าไปจริงจึงจะโอนเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ในสินค้าไปเป็นผู้ซื้อ สิ่งจวดบัญชีต้องรวมเป็นสินค้าคงเหลือของผู้ฝากขาย	กรรมสิทธิ์ในสินค้าโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ สิ่งจวดบัญชีแสดงบัญชีสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินของผู้ขาย (ถ้าขายไม่หมด)
(2) การคืนสินค้า	ผู้รับฝากขายมีสิทธิที่จะคืนสินค้าได้ทุกเมื่อ ถ้าไม่ประสงค์จะทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการขายต่อไป	โดยทั่วไปผู้ซื้อไม่อาจคืนสินค้าได้เว้นแต่สินค้าที่ขายไปจะชำรุดเสียหาย หรือไม่ตรงตามตัวอย่างที่สั่งซื้อ หรือไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการขาย

รายการ	การฝากขาย	การขายโดยปกติ
(3) การบันทึกบัญชีสินค้า	ด้านผู้รับฝากขายจะมีการบันทึกบัญชีสินค้าที่รับฝากขายโดยบันทึกความทรงจำสำหรับสินค้าที่รับฝากขายเท่านั้น ส่วนทางด้านผู้ฝากขายจะบันทึกบัญชีโดยเดบิตบัญชีฝากขายและเครดิตบัญชีสินค้าตามราคาทุน	บันทึกตามหลักการบัญชี
(4) ลูกหนี้การค้า	ด้านผู้รับฝากขายสินค้าไม่ใช่ลูกหนี้แต่จะถือเป็นตัวแทน (จนกระทั่งมีการขายสินค้าออกไป จึงจะเปลี่ยนสถานะจากตัวแทนเป็นลูกหนี้การค้า)	ผู้ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อถือเป็นลูกหนี้การค้า
(5) การชำระหนี้	หากผู้รับฝากขายกลายเป็นบุคคลล้มละลายและไม่สามารถชำระหนี้ได้ ผู้ฝากขายอาจเรียกสินค้าที่ฝากขายคืนมา โดยมีต้องคอยรับส่วนแบ่งชำระหนี้เช่นเจ้าหนี้รายอื่นๆ	ไม่มีผู้รับฝากขายซึ่งเป็นตัวกลางผู้ซื้อจ่ายชำระหนี้ให้ผู้ขาย
(6) รายได้หรือกำไรจากการฝากขาย	ไม่มีรายได้หรือกำไรเกิดขึ้นจากการฝากขาย และไม่ต้องบันทึกรายการบัญชีใดๆ จนกว่าผู้รับฝากขาย จะขายสินค้าที่รับฝากขายนั้นได้	มีรายได้หรือกำไรเกิดขึ้นจากการขายและต้องบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการขาย
(7) การรับภาระค่าใช้จ่าย	ผู้ฝากขายจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าที่ส่งไปฝากขาย และผู้รับฝากขายมีสิทธิคิดค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายแทนไปเกี่ยวกับสินค้าที่รับฝากขายคืนจากผู้ฝากขายได้	ไม่มีภาระค่าใช้จ่ายใดๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังการขายเสร็จสิ้นแล้ว

ที่มา: ดลพร บุญพารอด, 2559, หน้า 3-10 – 3-11

จากการเปรียบเทียบดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าการฝากขายกับการขายโดยปกติมีข้อแตกต่างกันหลายประการ สำหรับการฝากขายเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงมิให้เกิดข้อโต้แย้งหรือการเข้าใจผิดกันในภายหลังการส่งสินค้าไปฝากขายจึงควรมีสัญญาฝากขายที่เป็นลายลักษณ์อักษรแสดงข้อตกลงเกี่ยวกับการฝากขาย ซึ่งสัญญาฝากขายควรมีการตกลงในประเด็นที่สำคัญ ดังนี้

- (1) ระยะเวลาในการชำระเงินค่าขายสินค้าที่ผู้รับฝากขายจะยินยอมให้ผู้ซื้อสินค้าค้างชำระได้
  - (2) การส่งเงินและการชำระเงินที่ค้างบัญชีจากผู้รับฝากขาย
  - (3) ราคาขายของสินค้าที่ฝากขาย
  - (4) รายงานการขายที่ผู้รับฝากขายจะต้องทำส่งให้ผู้ฝากขาย
  - (5) รายการและจำนวนเงินค่าใช้จ่ายของผู้รับฝากขายที่จ่ายแทนไปก่อน ซึ่งผู้ฝากขายจะชดใช้ให้ในภายหลัง
  - (6) การเก็บรักษาและการแยกตัวสินค้าที่ฝากขาย และเงินค่าขายสินค้าฝากขายจากสินทรัพย์ของผู้รับฝากขาย
  - (7) ค่าตอบแทน ค่านายหน้า หรือกำไรที่ผู้รับฝากขายจะได้รับ
- ในกรณีที่ไม่มีการจัดทำสัญญาการฝากขายไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ผู้ฝากขายและผู้รับฝากขายจะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายว่าด้วยตัวแทน

### 3) สิทธิและหน้าที่ของผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย

- (1) สิทธิและหน้าที่ของผู้ฝากขาย มีดังต่อไปนี้
  - (1.1) สิทธิของผู้ฝากขาย ได้แก่
    - (ก) การรับรายงานการขาย ผู้ฝากขายมีสิทธิที่จะเรียกร้องให้ผู้รับฝากขายส่งรายงานเกี่ยวกับการขายสินค้าฝากขายเป็นระยะๆ เรียกว่า รายงานการขาย (Account sales) พร้อมกับส่งเงินที่คงค้างมาให้
    - (ข) การเรียกสินค้าคืนกลับ ผู้ฝากขายยังคงมีสิทธิในสินค้าฝากขายที่ยังขายไม่ได้ โดยมีสิทธิเรียกสินค้าคืนกลับมาด้วย
    - (ค) การรับเงินค่าสินค้าที่ขายได้ ผู้ฝากขายมีสิทธิที่จะเรียกร้องให้ผู้รับฝากขายจัดการนำส่งเงินค่าสินค้าที่ขายได้ ในกรณีที่ผู้รับฝากขายไม่ปฏิบัติตามสัญญา หรือในกรณีที่ผู้รับฝากขายล้มละลาย
  - (1.2) หน้าที่ของผู้ฝากขาย ได้แก่
    - (ก) การปฏิบัติตามสัญญา ผู้ฝากขายมีหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ทำไว้ต่อผู้รับฝากขาย หรือถ้าไม่ได้ทำสัญญากันไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยตัวแทน
    - (ข) การจัดส่งสินค้าที่ฝากขาย ผู้ฝากขายมีหน้าที่ในการจัดส่งสินค้าที่ฝากขายให้กับผู้รับฝากขายตามกำหนดเวลา หรือเงื่อนไขตามสัญญาฝากขายที่ได้ทำกันไว้
    - (ค) จ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย ผู้ฝากขายมีหน้าที่ในการจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวกับสินค้าฝากขายที่ได้จ่ายไปตามข้อตกลง เช่น ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าภาษี และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เป็นธรรมเนียมที่ผู้ฝากขายต้องเป็นผู้จ่าย เป็นต้น ให้กับผู้รับฝากขายตามที่สัญญาระบุไว้ หรือตามข้อตกลงที่ได้ทำกันไว้
    - (ง) จ่ายค่านายหน้าในการฝากขาย ผู้ฝากขายมีหน้าที่ในการจ่ายค่าตอบแทนจากการฝากขายในรูปของค่านายหน้า ซึ่งส่วนมากคิดเป็นอัตราร้อยละของยอดขายสินค้าฝากขายหรือตามจำนวนที่ได้ตกลงกันไว้กับผู้รับฝากขาย
- (2) สิทธิและหน้าที่ของผู้รับฝากขาย มีดังต่อไปนี้
  - (2.1) สิทธิของผู้รับฝากขาย ได้แก่
    - (ก) การได้รับเงินชดใช้สำหรับค่าใช้จ่ายต่างๆ ผู้รับฝากขายมีสิทธิที่จะได้รับเงินชดใช้สำหรับค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จำเป็นเกี่ยวกับสินค้าฝากขายที่ได้จ่ายไปตามข้อตกลง เช่น ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าภาษี ค่าเก็บ

รักษาสินค้า ค่าขนส่ง ค่าซ่อมแซม และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เป็นธรรมเนียมที่ผู้ฝากขายต้องเป็นผู้จ่าย เป็นต้น ผู้รับฝากขายมีสิทธิยึดหน่วงสินค้ารับฝากขายหรือในจำนวนเงินค่าขายสินค้าไว้เท่ากับจำนวนเงินค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายระบุไว้ หรือตามข้อตกลงที่ได้ทำกันเป็นพิเศษ ถ้าเงินค่าขายสินค้ารับฝากขายไม่พอกู้มกับค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้ ผู้รับฝากขายอาจเรียกร้องจำนวนเงินส่วนที่ขาดเอาจากผู้ฝากขายได้ นอกจากนี้ผู้รับฝากขายมีสิทธินำสินค้าออกขายเพื่อเอาเงินมาชดใช้เงินล่วงหน้าและค่าใช้จ่ายที่ตนออกไปได้

(ข) การได้รับค่าตอบแทน ผู้รับฝากขายจะได้รับค่าตอบแทนจากการรับฝากขายในรูปของค่านายหน้าซึ่งคิดเป็นอัตราร้อยละของยอดขายสินค้าฝากขายหรือตามจำนวนที่ได้ตกลงกันกับผู้ฝากขาย

(ค) การขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ ผู้รับฝากขายมีสิทธิที่จะขายสินค้าที่รับฝากขายเป็นเงินเชื่อ ทั้งนี้เนื่องจากการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อเป็นประเพณีค้าขายตามปกติ และถ้ามีหนี้สูญเกิดขึ้นผู้ฝากขายจะต้องรับภาระหนี้สูญนั้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่ได้ทำกันไว้ อย่างไรก็ตาม ผู้ฝากขายอาจตกลงให้ผู้รับฝากขายรับผิดชอบในหนี้สูญเองก็ได้ ทั้งนี้เป็นไปตามข้อตกลง

(ง) การรับรองคุณภาพของสินค้า ผู้รับฝากขายมีสิทธิที่จะให้คำรับรองคุณภาพของสินค้าตามปกติ มิใช่เป็นกรณีพิเศษ และผู้ฝากขายมีความผูกพัน ในคำรับรองนั้นๆ ด้วย

(จ) การรับประกันสินค้า ผู้รับฝากขายมีสิทธิในการรับประกันสินค้าที่จำหน่ายในฐานะผู้จำหน่ายสินค้า และในฐานะตัวแทนจำหน่ายสินค้า

## (2.2) หน้าที่ของผู้รับฝากขาย ได้แก่

(ก) การดูแลรักษาสินค้า ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ต้องคุ้มครองดูแลรักษาสินค้าของผู้ฝากขายโดยสมควรตามสภาพของสินค้าและเหตุแวดล้อมของการฝากขายสินค้าด้วยความระมัดระวังที่วิญญูชนทั้งหลายจะพึงรักษาสินทรัพย์ และถ้าผู้รับฝากขายได้รับคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นพิเศษเกี่ยวกับสินค้านั้นก็ต้องปฏิบัติตามโดยเคร่งครัด เพื่อปกป้องตนเองให้พ้นจากความรับผิดชอบ

(ข) การเก็บรักษาสินค้า ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ในการเก็บรักษาสินค้าที่รับฝากขายแยกต่างหากจากสินทรัพย์ของตนเองเพื่อให้ทราบว่าสินทรัพย์ใดเป็นของผู้ฝากขาย และสินทรัพย์ใดเป็นของตนเอง ถ้าการแยกเก็บสินค้าทำไม่ได้ก็ต้องทำเป็นเครื่องหมายสินค้านั้นไว้ หรือลงรายการแยกให้ทราบชัดเจนว่าสินค้าใดเป็นสินค้ารับฝากขาย และถ้าหากผู้รับฝากขายได้ขายสินค้าที่รับฝากขายไปแล้ว จะต้องเก็บบันทึกบัญชีลูกหนี้จากการขายแยกต่างหากจากลูกหนี้ส่วนของตนเอง ทั้งนี้เพื่อให้ทราบว่าลูกหนี้จำนวนใดเป็นของผู้ฝากขาย ในแง่ของกฎหมายเงินสดที่ได้รับจากการขายสินค้ารับฝากขายก็ต้องเก็บแยกไว้ต่างหากจนกว่าจะได้ส่งไปให้ผู้ฝากขาย อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้ว เงินสดจากการขายสินค้ารับฝากขายมักจะเก็บรวบรวมกับเงินสดของผู้รับฝากขาย ถ้าไม่มีข้อตกลงในเรื่องนี้เป็นพิเศษว่าให้แยกเก็บไว้ต่างหาก

(ค) การขายสินค้าตามราคาที่กำหนด ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ในการขายสินค้าที่รับฝากขายตามราคาที่กำหนด ถ้าไม่มีราคากำหนดไว้แน่นอนก็ต้องขายในราคาที่จะเป็นที่พอใจที่สุดของผู้ฝากขาย

(ง) การพิจารณาให้เครดิต ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ในการพิจารณาอนุมัติให้สินเชื่อแก่ลูกค้าด้วยความระมัดระวัง โดยได้รับเครดิตจากผู้ฝากขายให้ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อได้ และมีหน้าที่ในการติดตามทวงถามหนี้จากลูกค้าด้วยความรอบคอบอีกด้วย

(จ) การส่งเงินค่าขายสินค้า ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ในการส่งเงินค่าขายสินค้าที่จำหน่ายได้ให้แก่ผู้ฝากขายหลังจากหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ตลอดจนค่าตอบแทนและค่านายหน้าของตนแล้ว

(ฉ) การรายงานเกี่ยวกับการขายสินค้า ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ในการส่งรายการเกี่ยวกับการขายสินค้าที่รับฝากโดยสม่ำเสมอ เมื่อสิ้นระยะเวลาหนึ่งหรือเมื่อจำหน่ายสินค้าได้จำนวนหนึ่งแล้วหรือตามแต่จะตกลงกัน รายการที่ผู้รับฝากขายทำนี้เรียกว่า รายงานการขาย (Account sales) ซึ่งจะแสดงรายการสินค้าที่ได้รับในการฝากขาย สินค้าที่ขายได้ ราคาขาย ค่าใช้จ่าย จำนวนเงินที่คงเป็นหนี้และจำนวนเงินที่ส่งไป ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ต้องทำบัญชีตามรายการที่ส่งไปด้วย

**ตัวอย่างที่ 2.2** เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25X4 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) เป็นผู้จำหน่ายมือถือนี่ห้อเอ ได้ทำสัญญาฝากขายและส่งสินค้าฝากขาย จำนวน 40 เครื่อง ไปให้ร้านเอมสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ระหว่างเดือนเมษายน 25X4 ร้านเอมสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ขายสินค้าฝากขายได้ จำนวน 20 เครื่อง และวันสิ้นเดือน ณ วันที่ 30 เมษายน 25X4 ร้านเอมสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ได้ส่งรายงานการขายสินค้าฝากขายให้ บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) ดังนี้

รายงานการขายสินค้าฝากขาย ร้านเอมสวัสดิ์			
84/76 ม.4 ถ.สุราษฎร์-นาสาร ต.ขุนทะเล อ.เมือง จ.สุราษฎร์ธานี 84100			
		ใบฝากขายเลขที่ 04/001	
		วันที่ 30 เมษายน 25X4	
สินค้าฝากขายจาก บริษัท มณฑา จำกัด 463/6 ซ.จรัลสนิทวงศ์ 79 แขวงบางพลัด เขตบางพลัด กรุงเทพฯ 10700 รายงานการขายสินค้า มือถือ ยี่ห้อเอ ราคาขายเครื่องละ 10,000 บาท			
วัน เดือน ปี	รายการ	จำนวน (เครื่อง)	จำนวนเงิน (บาท)
25X4			
เม.ย. 1	คงเหลือยกมา	0	-
5	ได้รับสินค้าฝากขาย	<u>40</u>	=
	รวม	40	-
10-30	รายได้จากการขาย	<u>20</u>	200,000
	หัก ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย:		
	ค่าขนส่งสินค้าที่จ่ายแทนผู้ฝากขาย	4,000 บาท	
	ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า	2,000 บาท	
	ค่านายหน้า (20% ของ 200,000)	<u>40,000 บาท</u>	(46,000)
	รายได้จากการขายสุทธิ		154,000
30	จำนวนเงินที่ส่งมาพร้อมรายงานการขายสินค้า		<u>(154,000)</u>
30	ยอดคงเหลือ	<u>20</u>	<u>0</u>

ที่มา: ดลพร บุญพารอด, 2559, หน้า 3-16



## 2.2 หลักการสำคัญของการบัญชีสำหรับการฝากขาย

TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 56) กำหนดเกี่ยวกับสัญญาฝากขายเมื่อกิจการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น (เช่น ผู้แทนจำหน่ายหรือผู้จัดจำหน่าย) เพื่อขายให้กับผู้บริโภค กิจการต้องพิจารณาว่าบุคคลอื่นดังกล่าวได้ควบคุมผลิตภัณฑ์ ณ จุดที่มีการส่งมอบหรือไม่ ผลิตภัณฑ์ที่ส่งมอบไปยังบุคคลอื่นถือว่าได้รับการถือไว้ตามสัญญาฝากขาย ถ้าหากบุคคลอื่นไม่มีสิทธิในการควบคุม (Control) ผลิตภัณฑ์นั้น ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายได้ ณ จุดการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังบุคคลอื่น ถ้าผลิตภัณฑ์นั้นได้รับการถือไว้ตามการฝากขาย

ข้อบ่งชี้ว่ารายการใดเป็นรายการฝากขาย รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

(1) ผลิตภัณฑ์อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ จนกระทั่งเหตุการณ์ที่ระบุไว้เกิดขึ้น เช่น การขายผลิตภัณฑ์ไปยังลูกค้าของผู้แทนจำหน่าย หรือจนครบตามกำหนดระยะเวลา

(2) กิจการสามารถร้องขอผลิตภัณฑ์คืนหรือกำหนดให้ส่งมอบต่อไปยังบุคคลที่สาม (เช่น ผู้แทนจำหน่ายอื่น) และ

(3) ผู้แทนจำหน่ายไม่มีภาระผูกพันที่ปราศจากเงื่อนไขให้จ่ายชำระสำหรับผลิตภัณฑ์ดังกล่าว (แม้ว่าอาจมีการกำหนดให้จ่ายเงินมัดจำก็ตาม)

ทั้งนี้ อำนาจการควบคุม (Control) ผลิตภัณฑ์นั้น TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 13) ได้กำหนดไว้ในภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) ในการระบุว่าคุณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุมซึ่งพิจารณาจากข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจ ตัวอย่างเช่น ลูกค้าได้รับความสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์เป็นการแลกเปลี่ยน ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ ลูกค้าครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ และลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว เป็นต้น

จากหลักการสำคัญของภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) ในการระบุว่าคุณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง จึงส่งผลต่อการบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายตามภาพที่ 2.2 ดังนี้



ภาพที่ 2.2 หลักการสำคัญของการบัญชีสำหรับการฝากขาย

ที่มา: ดลพร บุญพารอด, 2559, หน้า 3-18; ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 2-8 – 2-21

## 2.3 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายทั้งด้านผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย

วิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายด้านผู้ฝากขายมี 2 วิธี คือ วิธีบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายแยกต่างหากจากการขายโดยปกติ และวิธีบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับรายการขายโดยปกติ โดยการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้านี้มี 2 วิธี คือ วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง และวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด

วิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายด้านผู้รับฝากขาย ได้แก่ วิธีบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายแยกต่างหากจากการขายโดยปกติ กล่าวคือ เมื่อกิจการได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย จะบันทึกความจำไว้ในบัญชี และรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับฝากขายไว้ เมื่อผู้รับฝากขายจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ตลอดจนขายสินค้าได้พร้อมกับการคิดค่านายหน้าจากการรับฝากขายและเมื่อมีเงินเหลือจะต้องส่งคืนให้แก่ผู้ฝากขาย ซึ่งรายการต่างๆ เกี่ยวกับการรับฝากขายจะบันทึกไว้ในบัญชีรับฝากขาย

กำไรหรือขาดทุนจากการฝากขาย สามารถแสดงในงบการเงินได้ 2 วิธี คือ แสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กับแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และรายการฝากขายในงบแสดงฐานะการเงิน สามารถแยกพิจารณาได้ 2 ด้านคือ ด้านผู้ฝากขาย แสดงบัญชีสินค้าคงเหลือในมือของผู้รับฝากขาย และด้านผู้รับฝากขาย แสดงบัญชีรับฝากขาย

### 1) การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายด้านผู้ฝากขาย

การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย สามารถจำแนกได้เป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายแยกไว้ต่างหากจากการขายโดยปกติ (เป็นวิธีที่นิยม) และกรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ

นอกจากนี้ ในแต่ละกรณี มีวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าในสมุดบัญชีของผู้ฝากขาย 2 วิธี (ขึ้นอยู่กับความต้องการที่จะแสดงรายการรายได้จากการขายสินค้าฝากขาย ต้นทุนสินค้าฝากขาย และค่าใช้จ่ายของสินค้าฝากขาย ได้แก่ วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method) และวิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic inventory method)

ดังนั้น การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายด้านผู้ฝากขาย มีได้ทั้งหมด 4 รูปแบบ ได้แก่

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)
รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)
รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)
รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

1.1) **รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1):** กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1) และใช้วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)

มีรูปแบบรายการค้าและการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย ได้แก่

**(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย**

จะเดบิตบัญชีฝากขาย (Consignment out account) และเครดิตบัญชีสินค้าคงเหลือตามราคาทุน แม้ว่าราคาที่ผู้ฝากขายแจ้งไปยังผู้รับฝากขายจะเป็นราคาอื่นก็ตาม

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	สินค้าคงเหลือ (ราคาทุน)				xx	
	บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย					

**(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย**

(2.1) กรณีผู้ฝากขายบันทึกค่าใช้จ่ายในการฝากขายแยกแแสดงต่างหากจากค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ จะเดบิตบัญชีฝากขายและเครดิตบัญชีเงินสด

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ					
	สินค้าฝากขาย (แยกแแสดงต่างหากจากปกติ)					

(2.2) กรณีผู้ฝากขายบันทึกค่าใช้จ่ายในการฝากขายรวมกับค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ จะเดบิตบัญชีฝากขายและเครดิตบัญชีค่าใช้จ่าย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	ค่าใช้จ่าย - ระบุชื่อ				xx	
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ					
	สินค้าฝากขาย (รวมกับปกติ)					

**(3) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย**

เมื่อได้รับรายงานการขายสินค้าฝากขาย จึงรับรู้รายได้จากการขายสินค้าฝากขายเนื่องจากการควบคุม (Control) ในสินค้าได้ถูกโอนไปยังลูกค้าแล้วโดยผ่านผู้รับฝากขาย ซึ่งผู้ฝากขายสามารถบันทึกบัญชีได้ 2 วิธี ดังนี้

(3.1) วิธีขั้นต้น (Gross method) จะเดบิตบัญชีเงินสดเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย) หรือเดบิตบัญชีลูกหนี้ (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย) เดบิตค่าใช้จ่ายในการฝากขาย ด้วยการระบุชื่อ (เช่น ค่าขนส่งสินค้าที่จ่ายแทนผู้ฝากขาย ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า และค่านายหน้า เป็นต้น) และเครดิตบัญชีขายโดยการฝากขายด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales)

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ลูกหนี้ – ผู้รับฝากขาย (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ฝากขาย – ระบุชื่อผู้รับฝากขาย (ค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขาย)		XX			
	ขายโดยการฝากขาย					XX
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขาย และหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธี ขั้นต้น (Gross method)					

(3.2) วิธีสุทธิ (Net method) จะเดบิตบัญชีเงินสดเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย) หรือเดบิตบัญชีลูกหนี้ (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย) และเครดิตบัญชีขายโดยการฝากขายด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายสุทธิ (Net sales)

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ลูกหนี้ – ผู้รับฝากขาย (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ขายโดยการฝากขาย					XX
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขาย และหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธี สุทธิ (Net method)					

#### (4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย

(4.1) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีขั้นต้น (Gross method) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยเดบิตบัญชีต้นทุนสินค้าฝากขาย บัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย โดยยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขายและค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขาย และเครดิตบัญชีฝากขาย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ต้นทุนสินค้าฝากขาย		XX			
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (ยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขายและค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขาย)		XX			
	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย				XX	
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีขั้นต้น (Gross method) เมื่อได้รับรายงานการขาย					

(4.2) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีสุทธิ (Net method) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยเดบิตบัญชีต้นทุนสินค้าฝากขาย บัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย เฉพาะยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขายเท่านั้น โดยไม่นำยอดรวมของค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขายมาคิดรวมกัน และเครดิตบัญชีฝากขาย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ต้นทุนสินค้าฝากขาย		XX			
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (ยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย)		XX			
	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย				XX	
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีสุทธิ (Net method) เมื่อได้รับรายงานการขาย					

(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย

ไม่ต้องบันทึกรายการ

1.2) **รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2):** กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1) และใช้วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

มีรูปแบบรายการค้าและการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย ได้แก่

**(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย**

เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย จะเดบิตบัญชีฝากขาย (Consignment out account) และเครดิตบัญชีสินค้าส่งไปฝากขายตามราคาทุน แม้ว่าราคาที่ผู้ฝากขายแจ้งไปยังผู้รับฝากขายจะเป็นราคาอื่นก็ตาม การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	สินค้าส่งไปฝากขาย (ราคาทุน)				xx	
	บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย					

ในกรณีที่บันทึกบัญชีสินค้าตามระบบนี้ เมื่อสิ้นงวดบัญชีจะต้องโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย (Consigned shipments) พร้อมกับบัญชีซื้อ และในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รายการต้นทุนสินค้าขายตามปกติจะแสดงยอดรวมของสินค้าเมื่อต้นงวดกับยอดซื้อ หักด้วยสินค้าส่งไปฝากขายโดยแสดงให้เห็นในรายละเอียด

**(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย**

(2.1) กรณีผู้ฝากขายบันทึกค่าใช้จ่ายในการฝากขายแยกแแสดงต่างหากจากค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ จะเดบิตบัญชีฝากขายและเครดิตบัญชีเงินสด

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ					
	สินค้าฝากขาย (แยกแแสดงต่างหากจากปกติ)					

(2.2) กรณีผู้ฝากขายบันทึกค่าใช้จ่ายในการฝากขายรวมกับค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ จะเดบิตบัญชีฝากขายและเครดิตบัญชีค่าใช้จ่าย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	ค่าใช้จ่าย - ระบุชื่อ				xx	
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ					
	สินค้าฝากขาย (รวมกับปกติ)					

**(3) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย**

เมื่อได้รับรายงานการขายสินค้าฝากขาย จึงรับรู้รายได้จากการขายสินค้าฝากขายเนื่องจากการควบคุม (Control) ในสินค้าได้ถูกโอนไปยังลูกค้าแล้วโดยผ่านผู้รับฝากขาย ซึ่งผู้ฝากขายสามารถบันทึกบัญชีได้ 2 วิธี ดังนี้

(3.1) วิธีขั้นต้น (Gross method) จะเดบิตบัญชีเงินสดเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย) หรือเดบิตบัญชีลูกหนี้ (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย) เดบิตค่าใช้จ่ายในการฝากขายด้วยการระบุชื่อ (เช่น ค่าขนส่งสินค้าที่จ่ายแทนผู้ฝากขาย ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า และค่านายหน้า เป็นต้น) และเครดิตบัญชีขายโดยการฝากขายด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales)

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ลูกหนี้ - ผู้รับฝากขาย (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย (ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย: รายงานการขาย)		XX			
	ขายโดยการฝากขาย				XX	
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขาย และหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธี ขั้นต้น (Gross method)					

(3.2) วิธีสุทธิ (Net method) จะเดบิตบัญชีเงินสดเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย) หรือเดบิตบัญชีลูกหนี้ (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย) และเครดิตบัญชีขายโดยการฝากขายด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายสุทธิ (Net sales)

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ลูกหนี้ - ผู้รับฝากขาย (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย)		XX			
	ขายโดยการฝากขาย				XX	
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขาย และหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธี สุทธิ (Net method)					



**(4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย**

(4.1) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีขั้นต้น (Gross method) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยเดบิตบัญชีต้นทุนสินค้าฝากขาย บัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย โดยยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขายและค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขาย และเครดิตบัญชีฝากขาย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ต้นทุนสินค้าฝากขาย		XX			
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (ยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขายและค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขาย)		XX			
	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย				XX	
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีขั้นต้น (Gross method) เมื่อได้รับรายงานการขาย					

(4.2) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีสุทธิ (Net method) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยเดบิตบัญชีต้นทุนสินค้าฝากขาย บัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย เฉพาะยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขายเท่านั้น โดยไม่นำยอดรวมของค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขายมาคิดรวมกัน และเครดิตบัญชีฝากขาย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ต้นทุนสินค้าฝากขาย		XX			
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (ยอดรวมของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย)		XX			
	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย				XX	
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีสุทธิ (Net method) เมื่อได้รับรายงานการขาย					

**(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย**

ผู้ฝากขายจะต้องบันทึกบัญชีสินค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผู้ฝากขายจะบันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย ไปเข้าบัญชีกำไรขาดทุน (โดยไม่คำนึงว่าสินค้าฝากขายจะขายหมดหรือไม่) เนื่องจากผู้ฝากขายจะต้องนำสินค้าส่งไปฝากขายไปใช้ในการคำนวณต้นทุนขายสินค้าปกติของกิจการ (สูตรคำนวณ คือ ต้นทุนขายสินค้าปกติของกิจการ เท่ากับ สินค้าคงเหลือต้นงวด บวกซื้อสินค้าสุทธิระหว่างงวด หักสินค้าคงเหลือปลายงวด และหักสินค้าส่งไปฝากขาย (ราคาทุน) ทั้งหมดที่ส่งไปฝากขาย) (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 2-11) โดย เดบิตบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย (ราคาทุน) และเครดิตบัญชีกำไรขาดทุน

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	สินค้าส่งไปฝากขาย (ราคาทุน)		xx			
	กำไรขาดทุน				xx	
	บันทึกรายการโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขายทั้งหมดในราคาทุนเข้าบัญชีกำไรขาดทุน					

เนื่องจากการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย กรณีที่ 1 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายแยกไว้ต่างหากจากการขายโดยปกติ (เป็นวิธีที่นิยม) มีวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าในสมุดบัญชีของผู้ฝากขาย 2 วิธี (ขึ้นอยู่กับความต้องการที่จะแสดงรายการรายได้จากการขายสินค้าฝากขาย ต้นทุนสินค้าฝากขาย และค่าใช้จ่ายของสินค้าฝากขาย ได้แก่ วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method) และวิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic inventory method) โดยมีรูปแบบดังนี้

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)
รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

จากรูปแบบรายการค้าและการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไปได้แสดงไว้ข้างต้น จึงสามารถสรุปเปรียบเทียบความแตกต่างของรายการการบันทึกบัญชีระหว่างรูปแบบที่ 1 (ก1-ว1) กับรูปแบบที่ 2 (ก1-ว2) ได้ดังนี้

รายการ	รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1)	รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)
(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย	สินค้าคงเหลือ	สินค้าส่งไปฝากขาย
(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย	ไม่ต้องบันทึกรายการ	โอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขายเข้าบัญชีกำไรขาดทุน

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างเปรียบเทียบการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย ระหว่างรูปแบบที่ 1 (ก1-ว1) กับรูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)

**ตัวอย่างที่ 2.3** เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 25X4 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) ได้ส่งมือถือ ยี่ห้อปี จำนวน 20 เครื่อง ไปฝากขายกับร้านเอ็มสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ราคาทุนเครื่องละ 15,000 บาท เสียค่าใช้จ่ายในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 2,000 บาท (บันทึกแยกกับค่าใช้จ่ายปกติ) ค่าใช้จ่ายในการหีบห่อ 4,000 บาท ผู้ฝากขายได้จ่ายไปโดยเดบิตไว้ในบัญชีค่าหีบห่อ (บันทึกรวมกับค่าใช้จ่ายปกติ) ต่อมา ณ วันสิ้นเดือน พฤษภาคม 25X4 ผู้รับฝากขายส่งรายงานการขายสินค้าฝากขายโดยรายงานว่าขายมือถือได้จำนวน 20 เครื่อง ในราคาขายเครื่องละ 25,000 บาท เสียค่าขนส่งสินค้าฝากขายไปให้ลูกค้าจำนวน 6,000 บาท และคิดค่านายหน้าในการรับฝากขายในอัตรา 20% ของราคาขาย

ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 25X4 ร้านเอ็มสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ได้ส่งรายงานการขายสินค้าฝากขายและ ส่งเงินมาพร้อมกับรายงานการขายสินค้าฝากขายให้ บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) แล้ว ดังนี้

<b>รายงานการขายสินค้าฝากขาย</b> <b>ร้านเอ็มสวัสดิ์</b> 84/76 ม.4 ถ.สุราษฎร์-นาสาร ต.ขุนทะเล อ.เมือง จ.สุราษฎร์ธานี 84100 ใบฝากขายเลขที่ 05/001 วันที่ 31 พฤษภาคม 25X4			
สินค้าฝากขายจาก บริษัท มณฑา จำกัด 463/6 ซ.จรัลสนิทวงศ์ 79 แขวงบางพลัด เขตบางพลัด กรุงเทพฯ 10700 รายงานการขายสินค้า มือถือ ยี่ห้อปี ราคาขายเครื่องละ 25,000 บาท			
วัน เดือน ปี	รายการ	จำนวน (เครื่อง)	จำนวนเงิน (บาท)
25X4			
พ.ค. 1	คงเหลือยกมา	0	-
5	ได้รับสินค้าฝากขาย	20	=
	รวม	20	-
10-31	รายได้จากการขาย	20	500,000
	หัก ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย:		
	ค่าขนส่งสินค้าฝากขายไปให้ลูกค้า	6,000 บาท	
	ค่านายหน้า (20% ของ 500,000)	100,000 บาท	(106,000)
	รายได้จากการขายสุทธิ		394,000
31	จำนวนเงินที่ส่งมาพร้อมรายงานการขายสินค้า		(394,000)
31	ยอดคงเหลือ	0	0

ที่มา: ดลพร บุญพารอด, 2559, หน้า 3-16

บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายแยกไว้ต่างหากจากการขาย โดยปกติ (ก1) ดังนั้น การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

รายการ	รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1)		รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)	
(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	300,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	300,000
	สินค้าคงเหลือ	300,000	สินค้าส่งไปฝากขาย	300,000
บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย (เมื่อถือ ยี่ห้อ บี จำนวน 20 เครื่อง ราคาทุนเครื่องละ 15,000 บาท)				
(2.1) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (บันทึกแยกกับปกติ)	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	2,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	2,000
	เงินสด	2,000	เงินสด	2,000
บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 2,000 บาท (บันทึกแยกกับค่าใช้จ่ายปกติ)				
(2.2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (บันทึกรวมกับปกติ)	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	4,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	4,000
	ค่าหีบห่อ	4,000	ค่าหีบห่อ	4,000
บันทึกรายการจ่ายค่าหีบห่อในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 4,000 บาท (บันทึกรวมกับค่าใช้จ่ายปกติ)				
(3.1) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย (วิธี Gross)	เงินสด	394,000	เงินสด	394,000
	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	106,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	106,000
	ขายโดยการฝากขาย	500,000	ขายโดยการฝากขาย	500,000
บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธีขั้นต้น (Gross method) สำหรับบันทึกบัญชีฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์ (6,000 + 100,000)				
(3.2) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย (วิธี Net)	เงินสด	394,000	เงินสด	394,000
	ขายโดยการฝากขาย	394,000	ขายโดยการฝากขาย	394,000
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธีสุทธิ (Net method)			
(4.1) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย (หลังจาก 3.1 วิธี Gross)	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	112,000	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	112,000
	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	412,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	412,000
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีขั้นต้น (Gross method) เมื่อได้รับรายงานการขาย สำหรับบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (2,000 + 4,000 + 6,000 + 100,000)			
(4.2) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย (หลังจาก 3.2 วิธี Net)	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	6,000	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	6,000
	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	306,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	306,000
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีสุทธิ (Net method) เมื่อได้รับรายงานการขาย สำหรับบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (2,000 + 4,000)			
(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย	ไม่ต้องบันทึกรายการ		สินค้าส่งไปฝากขาย	300,000
			กำไรขาดทุน	300,000
บันทึกรายการโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขายทั้งหมดในราคาทุนเข้าบัญชีกำไรขาดทุน				

1.3) รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1): กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2) และใช้วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)

มีรูปแบบรายการค้าและการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย ได้แก่

**(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย**

จะเดบิตบัญชีฝากขาย (Consignment out account) และเครดิตบัญชีสินค้าคงเหลือตามราคาทุน แม้ว่าราคาที่ผู้ฝากขายแจ้งไปยังผู้รับฝากขายจะเป็นราคาอื่นก็ตาม

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ฝากขาย - ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	สินค้าคงเหลือ (ราคาทุน)				xx	
	บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย					

**(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย**

ผู้ฝากขายบันทึกค่าใช้จ่ายในการฝากขายรวมกับค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ โดยไม่แยกแสดงต่างหากจากค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ จะเดบิตบัญชีค่าใช้จ่ายและเครดิตบัญชีเงินสด

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ค่าใช้จ่าย - ระบุชื่อ		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ					
	สินค้าฝากขาย (รวมกับปกติ)					

**(3) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย**

เมื่อได้รับรายงานการขายสินค้าฝากขาย จึงรับรู้รายได้จากการขายสินค้าฝากขายเนื่องจากการควบคุม (Control) ในสินค้าได้ถูกโอนไปยังลูกค้าแล้วโดยผ่านผู้รับฝากขาย จะเดบิตบัญชีเงินสดเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย) หรือเดบิตบัญชีลูกหนี้ (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย) เดบิตค่าใช้จ่าย ด้วยการระบุชื่อตามค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขายสินค้าฝากขาย (เช่น ค่าขนส่งสินค้าที่จ่ายแทนผู้ฝากขาย ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า และค่านายหน้า เป็นต้น) และเครดิตบัญชีรายได้จากการขาย โดยบัญชีรายได้จากการขายบันทึกด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales)

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย)		XX		
	ลูกหนี้ – ผู้รับฝากขาย (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย)		XX		
	ค่าใช้จ่าย – ระบุชื่อ (ค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการ ขาย)		XX		
	รายได้จากการขาย				XX
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขาย และหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยบัญชีรายได้จากการขายบันทึกด้วย จำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อน หักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales)				

**(4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย**

บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับ  
 ฝากขาย โดยเดบิตบัญชีต้นทุนสินค้าฝากขายตามราคาทุน (ด้วยจำนวนที่ขายได้จริง) และเครดิตบัญชีฝากขาย  
 การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ต้นทุนสินค้าฝากขาย (ราคาทุน) (ด้วยจำนวนที่ขายได้จริง)		XX		
	ฝากขาย – ระบุชื่อผู้รับฝากขาย				XX
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย หลังจากได้รับรายงานการขายด้วยยอดขาย ได้จริงหลังจากได้รับรายงานการขาย				

**(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย**

ไม่ต้องบันทึกรายการ

1.4 **รูปแบบที่ 2 (ก2-ว2):** กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติ  
 ของกิจการ (ก2) และใช้วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย รวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

มีรูปแบบรายการค้าและการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย ได้แก่

**(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย**

ผู้ฝากขายเพียงแต่จัดบันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขายโดยไม่ต้องบันทึกบัญชี หรือจะบันทึกรายการเมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขายเหมือนรูปแบบที่ 2 (ก1-ว2) โดยเดบิตบัญชีฝากขาย (Consignment out account) และเครดิตบัญชีสินค้าส่งไปฝากขายตามราคาทุน แม้ว่าราคาของผู้ฝากขายแจ้งไปยังผู้รับฝากขายจะเป็นราคาอื่นก็ตาม

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	บันทึกความจำสินค้าฝากขายหรือ					
	ตามรูปแบบที่ 2 (ก1-ว2):					
	ฝากขาย – ระบุชื่อผู้รับฝากขาย		xx			
	สินค้าส่งไปฝากขาย (ราคาทุน)				xx	
	บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย					

**(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย**

ผู้ฝากขายบันทึกค่าใช้จ่ายในการฝากขายรวมกับค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ โดยไม่แยกแสดงต่างหากจากค่าใช้จ่ายโดยปกติของกิจการ จะเดบิตบัญชีค่าใช้จ่ายและเครดิตบัญชีเงินสด

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	ค่าใช้จ่าย – ระบุชื่อ		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ					
	สินค้าฝากขาย (รวมกับปกติ)					

**(3) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย**

เมื่อได้รับรายงานการขายสินค้าฝากขาย จึงรับรู้รายได้จากการขายสินค้าฝากขายเนื่องจากการควบคุม (Control) ในสินค้าได้ถูกโอนไปยังลูกค้าแล้วโดยผ่านผู้รับฝากขาย จะเดบิตบัญชีเงินสดเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับ (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย) หรือเดบิตบัญชีลูกหนี้ (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย) เดบิตค่าใช้จ่าย ด้วยการระบุชื่อตามค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการขายสินค้าฝากขาย (เช่น ค่าขนส่งสินค้าที่จ่ายแทนผู้ฝากขาย ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า และค่านายหน้า เป็นต้น) และเครดิตบัญชีรายได้จากการขาย โดยบัญชีรายได้จากการขายบันทึกด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales)

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด (กรณีผู้รับฝากขายส่งเงินมาด้วย)		XX		
	ลูกหนี้ – ผู้รับฝากขาย (กรณีผู้รับฝากขายไม่ได้ส่งเงินมาด้วย)		XX		
	ค่าใช้จ่าย – ระบุชื่อ (ค่าใช้จ่ายในการฝากขายในรายงานการ ขาย)		XX		
	รายได้จากการขาย				XX
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขาย และหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยบัญชีรายได้จากการขายบันทึกด้วย จำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อน หักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales)				

**(4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย**

ไม่ต้องบันทึกรายการ

**(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย**

ผู้ฝากขายจะต้องบันทึกบัญชีสินค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผู้ฝากขายจะบันทึกโอนปิดบัญชี  
 สินค้าส่งไปฝากขาย แบ่งเป็น 2 ส่วน (ส่วนสินค้าที่ขายได้จริงปิดเข้าบัญชีฝากขาย และส่วนสินค้าที่ยังไม่ได้ขาย  
 ปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน) โดย เดบิตบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย (ราคาทุนของสินค้าฝากขายทั้งหมด) เครดิต  
 บัญชีฝากขาย (สินค้าที่ขายได้จริง) และเครดิตบัญชีกำไรขาดทุน (สินค้าที่ยังไม่ได้ขาย)

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	สินค้าส่งไปฝากขาย (ราคาทุนของสินค้าฝากขายทั้งหมด)		XX		
	ฝากขาย – ระบุชื่อผู้รับฝากขาย (สินค้าที่ขายได้จริง)				XX
	กำไรขาดทุน (สินค้าที่ยังไม่ได้ขาย)				XX
	บันทึกรายการโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝาก ขาย แบ่งเป็น 2 ส่วน (ส่วนสินค้าที่ขายได้ จริงเข้าบัญชีฝากขาย และส่วนสินค้าที่ยัง ไม่ได้ขายปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน)				



เนื่องจากการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2) มีวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าในสมุดบัญชีของผู้ฝากขาย 2 วิธี (ขึ้นอยู่กับความต้องการที่จะแสดงรายการรายได้จากการขายสินค้าฝากขาย ต้นทุนสินค้าฝากขาย และค่าใช้จ่ายของสินค้าฝากขาย ได้แก่ วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method) และวิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic inventory method) โดยมีรูปแบบดังนี้

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)
รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

จากรูปแบบรายการค้าและการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไปได้แสดงไว้ข้างต้น จึงสามารถสรุปเปรียบเทียบความแตกต่างของรายการการบันทึกบัญชีระหว่างรูปแบบที่ 3 (ก2-ว1) กับรูปแบบที่ 4 (ก2-ว2) ได้ดังนี้

รายการ	รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)	รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)
(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย	สินค้าคงเหลือ	บันทึกความจำหรือบันทึกบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย
(4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย	บันทึกบัญชีต้นทุนสินค้าฝากขายตามราคาทุน (ด้วยจำนวนที่ขายได้จริง)	ไม่ต้องบันทึกรายการ
(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย	ไม่ต้องบันทึกรายการ	โอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขายแบ่งเป็น 2 ส่วน (ส่วนสินค้าที่ขายได้จริงเข้าบัญชีฝากขาย และส่วนสินค้าที่ยังไม่ได้ขายปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน)

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างเปรียบเทียบการบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย ระหว่างรูปแบบที่ 3 (ก2-ว1) กับรูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)

**ตัวอย่างที่ 2.4** ใช้โจทย์และรายงานการขายสินค้าฝากขายเหมือนกับตัวอย่างที่ 2.3

บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2) ดังนั้น การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

รายการ	รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)	รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)
(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย	ฝากขาย-ร้านเอมสวัสดิ์                    300,000 สินค้าคงเหลือ                                    300,000	บันทึกความจำสินค้าส่งไปฝากขาย หรือ บันทึกบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย: ฝากขาย-ร้านเอมสวัสดิ์                    300,000 สินค้าส่งไปฝากขาย                            300,000
	บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย (มือถือ ยี่ห้อบี จำนวน 20 เครื่อง ราคาทุนเครื่องละ 15,000 บาท)	
(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (บันทึกแยกกับปกติ)	ค่าขนส่ง    2,000 เงินสด     2,000	ค่าขนส่ง    2,000 เงินสด     2,000
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 2,000 บาท (บันทึกแยกกับค่าใช้จ่ายปกติ)	
(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (บันทึกรวมกับปกติ)	ไม่ต้องบันทึกรายการ	ไม่ต้องบันทึกรายการ
	ไม่ต้องบันทึกรายการจ่ายค่าหีบห่อในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 4,000 บาท เนื่องจากบันทึกรวมกับค่าใช้จ่ายปกติไว้แล้ว	
(3) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย (ยอด Gross sales)	เงินสด    394,000 ค่าขนส่ง    6,000 ค่านายหน้า-ร้านเอมสวัสดิ์                    100,000 รายได้จากการขาย                                 500,000	เงินสด    394,000 ค่าขนส่ง    6,000 ค่านายหน้า-ร้านเอมสวัสดิ์                    100,000 รายได้จากการขาย                                 500,000
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยบัญชีรายได้จากการขายบันทึกด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales) สำหรับบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย-ระบุชื่อ (ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า 6,000 และค่านายหน้า 100,000)	
(4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย (ตามราคาทุนด้วยจำนวนที่ขายได้จริง)	ต้นทุนสินค้าฝากขาย                            300,000 ฝากขาย-ร้านเอมสวัสดิ์                            300,000	ไม่ต้องบันทึกรายการ
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายด้วยยอดขายได้จริงหลังจากได้รับรายงานการขาย (ขายมือถือ ยี่ห้อบี ได้จริง 20 เครื่อง ราคาทุน เครื่องละ 15,000 บาท)	
(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย	ไม่ต้องบันทึกรายการ	สินค้าส่งไปฝากขาย                                300,000 ฝากขาย-ร้านเอมสวัสดิ์                            300,000
	บันทึกรายการโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย แบ่งเป็น 2 ส่วน ส่วนสินค้าที่ขายได้จริงเข้าบัญชีฝากขาย (ขายมือถือ ยี่ห้อบี ได้จริง 20 เครื่อง ราคาทุน เครื่องละ 15,000 บาท) และส่วนสินค้าที่ยังไม่ได้ขายปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน (จำนวนสินค้าที่ยังไม่ได้ขาย = 20 - 20 = 0 เครื่อง)	

**2) การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายด้านผู้รับฝากขาย**

การฝากขายและการขายโดยปกติ แตกต่างกันโดยที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ฝากขาย เมื่อผู้ฝากขายส่งสินค้าไปยังผู้รับฝากขายจะไม่บันทึกผู้รับฝากขายเป็นลูกหนี้ และบันทึกรายได้เมื่อมีการจำหน่ายได้ ส่วนผู้รับฝากขายก็ถือว่าไม่มีหนี้สินเกิดขึ้นในขณะรับฝากขายจนกว่าจะขายได้ และสินค้าที่คงเหลืออยู่ ผู้รับฝากขายมีหน้าที่ดูแลรักษาอย่างวิญญูชนและจะไม่ถือว่ามีหนี้สินเกิดขึ้นเมื่อรับสินค้าฝากขาย ส่วนสินค้าคงเหลือที่ผู้รับฝากขาย จะต้องถือเป็นสินค้าของผู้ฝากขายแสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วย ดังนั้น ผู้รับฝากขายเมื่อได้รับสินค้าฝากขาย จะบันทึกบัญชีเป็นแบบบันทึกความจำเท่านั้น

การบันทึกการขายการรับสินค้าฝากขายจากผู้ฝากขายนั้นอาจทำได้หลายวิธี ได้แก่

(1) บันทึกการขายการรับสินค้ารับฝากขายไว้โดยลักษณะบันทึกความจำ เพราะสินค้าฝากขายนั้น ผู้รับฝากขายได้รับมาโดยไม่ใช้การซื้อหรือมีหนี้สินเกิดขึ้นแต่อย่างใด

(2) บันทึกการขายการรับสินค้ารับฝากขายไว้ในสมุดรายวันทั่วไป

(3) บันทึกการขายการไว้ในสมุดบัญชีแยกประเภทเกี่ยวกับการรับสินค้าฝากขายโดยเฉพาะ

(4) บันทึกไว้ในบัญชีรับฝากขาย (เป็นเสมือนบัญชีเจ้าหนี้ของผู้รับฝากขายสินค้า) ซึ่งเป็นบัญชีแยกประเภท แยกเป็นรายตัวผู้ฝากขายก็ได้

สำหรับการบันทึกบัญชีด้านผู้รับฝากขาย มี 2 กรณี ได้แก่

กรณีที่ 1 บันทึกการขายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายแยกไว้ต่างหากจากขายปกติ (ข1) และ

กรณีที่ 2 บันทึกการขายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายรวมไว้กับขายปกติ (ข2)

**2.1) กรณีที่ 1 บันทึกการขายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายแยกไว้ต่างหากจากขายปกติ (ข1)**

เมื่อกิจการได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย จะบันทึกบัญชีแบบบันทึกความจำ (Memo) คือ บันทึกเป็นหมายเหตุไว้ในบัญชีและรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับฝากขายไว้ เมื่อผู้รับฝากขายจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ตลอดจนขนย้ายสินค้าได้พร้อมกับการคิดค่านายหน้าจากการรับฝากขาย และเมื่อมีเงินเหลือจะต้องส่งคืนให้แก่ผู้ฝากขาย ซึ่งรายการต่างๆ เกี่ยวกับการรับฝากขายจะบันทึกไว้ในบัญชีรับฝากขาย ซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ กล่าวคือ เมื่อผู้รับฝากขายได้จ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ แทนผู้ฝากขายไปก่อน ซึ่งจำนวนเงินที่จ่ายแทนไปก่อนนี้จะแสดงว่าผู้ฝากขายเป็นลูกหนี้ และเมื่อขายสินค้าได้จะมียอดเครดิตในบัญชีรับฝากขาย แสดงว่าผู้ฝากขายจะเป็นเจ้าหนี้ บัญชีจะปิดไปเมื่อชำระเงิน

รูปแบบของรายการค้าและการบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

**(1) เมื่อได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย**

ณ วัน เดือน ปี ที่กิจการได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย ผู้รับฝากขายเพียงแต่จดบันทึกความจำ (Memo) เกี่ยวกับสินค้าที่ส่งมาฝากขายโดยยังไม่ลงรายการในบัญชีจนกว่าจะขายสินค้านั้นได้ การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

ปี						
เดือน	วัน	บันทึกความจำ (Memo) เกี่ยวกับสินค้าที่ส่งมาฝากขายว่าเป็นสินค้าอะไร จำนวนเท่าใด ราคาขายเท่าใด จากผู้ฝากขายรายใด				

**(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย**

(2.1) กรณีกิจการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อน ก็จะลงรายการนี้ด้านเดบิตในบัญชีรับฝากขาย (Consignment in account) และด้านเครดิตในบัญชีเงินสด การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อน					

(2.2) กรณีกิจการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว กิจการก็จะต้องเครดิตออกจากบัญชีค่าใช้จ่ายนั้นสำหรับส่วนที่เป็นของผู้ฝากขาย การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	ค่าใช้จ่าย - ระบุชื่อ				xx	
	บันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว					

**(3) เมื่อขายสินค้าฝากขายได้**

เมื่อกิจการขายสินค้าฝากขายได้ ก็จะเดบิตบัญชีเงินสด และเครดิตบัญชีรับฝากขาย ตามราคาขายได้จริงเต็มจำนวน

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด		xx			
	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย				xx	
	บันทึกรายการขายสินค้าฝากขายได้ ตามราคาขายได้จริงเต็มจำนวน					

**(4) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขาย**

(4.1) กรณีกิจการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อน ก็จะลงรายการนี้ด้านเดบิตในบัญชีรับฝากขาย (Consignment in account) และด้านเครดิตในบัญชีเงินสด

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อน					

(4.2) กรณีกิจการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว กิจการก็ต้องเครดิตออกจากบัญชีค่าใช้จ่ายนั้นสำหรับส่วนที่เป็นของผู้ฝากขาย การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	ค่าใช้จ่าย - ระบุชื่อ				xx	
	บันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว					

#### (5) บันทึกรายได้ค่านายหน้า

รายได้ค่านายหน้า ที่ผู้รับฝากขายมีสิทธิได้รับจะโอนจากบัญชีรับฝากขายไปยังบัญชีรายได้ต่างหาก โดยเดบิตบัญชีรับฝากขายและเครดิตบัญชีรายได้ค่านายหน้า แล้วปิดบัญชีรายได้ค่านายหน้าไปบัญชีกำไรขาดทุนในวันสิ้นงวดบัญชีโดยนำไปรวมกับกำไรขั้นต้นของกิจการของผู้รับฝากขาย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	รายได้ค่านายหน้า				xx	
	บันทึกรายการรายได้ค่านายหน้า ที่ผู้รับฝากขายมีสิทธิได้รับจากสินค้าฝากขายที่ขายได้					

#### (6) สรุปยอดคงเหลือบัญชีรับฝากขายและทำรายงานการขายส่งให้ผู้ฝากขาย

เมื่อกิจการได้บันทึกรายการค่าขายสินค้าฝากขาย ค่าใช้จ่ายในการฝากขายต่างๆ และค่านายหน้าในบัญชีรับฝากขายแล้วยอดคงเหลือของบัญชีรับฝากขาย (เป็นยอดคงเหลือของบัญชีแยกประเภท (Account balance) หมายถึง การรวมจำนวนเงินทางด้านเดบิตและด้านเครดิตของบัญชีต่างๆ แล้วเขียนยอดรวมไว้ได้จำนวนเงินที่อยู่บรรทัดสุดท้าย จากนั้นหาผลต่างระหว่างยอดเงินด้านเดบิตและด้านเครดิต โดยหากยอดเงินรวมทางด้านเดบิตของบัญชีใดๆ มากกว่ายอดเงินรวมทางด้านเครดิต บัญชีนั้นจะมียอดคงเหลือด้านเดบิต ในทางกลับกันหากยอดเงินรวมทางด้านเครดิตของบัญชีใดๆ มากกว่ายอดเงินรวมทางด้านเดบิต บัญชีนั้นจะมียอดคงเหลือด้านเครดิต และหากยอดรวมทางด้านเดบิตและเครดิตในบัญชีใดๆ เท่ากัน แสดงว่าบัญชีนั้นไม่มียอดคงเหลือ) จะแสดงจำนวนเงินได้ 2 กรณี

(6.1) กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเดบิต

กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเดบิต จะถือเสมือนว่าผู้ฝากขายเป็นลูกหนี้ (แสดงเป็นรายการสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน) และเมื่อผู้รับฝากขายได้รับเงินดังกล่าวจากผู้ฝากขายแล้ว ผู้รับฝากขายจะเดบิตบัญชีเงินสด และเครดิตบัญชีรับฝากขาย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

		เงินสด		xx			
		รับฝากขาย – ระบุชื่อผู้ฝากขาย				xx	
		บันทึกรายการผู้รับฝากขายได้รับเงินคืนมาจากผู้ฝากขาย กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเดบิต					

(6.2) กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต

กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต จะถือเสมือนว่าผู้ฝากขายเป็นเจ้าหนี้ (แสดงเป็นรายการหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน) และเมื่อผู้รับฝากขายได้จ่ายเงินดังกล่าวให้ผู้ฝากขายแล้ว ผู้รับฝากขายจะเดบิตบัญชีรับฝากขาย และเครดิตบัญชีเงินสด

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

		รับฝากขาย – ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
		เงินสด				xx	
		บันทึกรายการผู้รับฝากขายได้จ่ายเงินให้ผู้ฝากขายแล้ว กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต					

2.2) กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายรวมไว้กับขายปกติ (ข2)

รูปแบบของรายการค้าและการบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

(1) เมื่อได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย

ณ วัน เดือน ปี ที่กิจการได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย ผู้รับฝากขายเพียงแต่จดบันทึกความจำ (Memo) เกี่ยวกับสินค้าที่ส่งมาฝากขายโดยยังไม่ลงรายการในบัญชีเงินกว่าจะขายสินค้านั้นได้ การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

ปี							
เดือน	วัน	บันทึกความจำ (Memo) เกี่ยวกับสินค้าที่ส่งมาฝากขายว่าเป็นสินค้าอะไร จำนวนเท่าใด ราคาขายเท่าใด จากผู้ฝากขายรายใด					

**(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย**

(2.1) กรณีกิจการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อน ก็จะลงรายการนี้ด้านเดบิตในบัญชีรับฝากขาย (Consignment in account) และด้านเครดิตในบัญชีเงินสด การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อน					

(2.2) กรณีกิจการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว กิจการก็จะต้องเครดิตออกจากบัญชีค่าใช้จ่ายนั้นสำหรับส่วนที่เป็นของผู้ฝากขาย การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	ค่าใช้จ่าย - ระบุชื่อ				xx	
	บันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการรับฝากขายสินค้าแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว					

**(3) เมื่อขายสินค้าฝากขายได้**

เมื่อกิจการขายสินค้าฝากขายได้ ก็จะเดบิตบัญชีเงินสด และเครดิตบัญชีรับฝากขาย ด้วยมูลค่าขายสินค้าฝากขาย หักด้วยค่านายหน้าที่ได้รับฝากขายได้รับจากสินค้าฝากขายที่ขายได้จริง การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด		xx			
	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย				xx	
	บันทึกรายการขายสินค้าฝากขายได้ ด้วยราคาที่ขายได้จริง หักด้วยค่านายหน้าที่ได้รับฝากขายได้รับจากสินค้าฝากขายที่ขายได้จริง					

**(4) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขาย**

(4.1) กรณีกิจการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อน ก็จะลงรายการนี้ด้านเดบิตในบัญชีรับฝากขาย (Consignment in account) และด้านเครดิตในบัญชีเงินสด การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	เงินสด				xx	
	บันทึกรายการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อน					

(4.2) กรณีกิจการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว กิจการก็จะต้องเครดิตออกจากบัญชีค่าใช้จ่ายนั้นสำหรับส่วนที่เป็นของผู้ฝากขาย การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย		xx			
	ค่าใช้จ่าย - ระบุชื่อ				xx	
	บันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการไปแล้ว					

**(5) บันทึกรายได้ค่านายหน้า**

ไม่ต้องบันทึกรายการรายได้ค่านายหน้า ที่ผู้รับฝากขายมีสิทธิได้รับ เพราะผู้รับฝากขายได้รับรู้รายได้ค่านายหน้าเป็นยอดหักจากมูลค่าขายสินค้าฝากขายในรายการค้าที่ (3) เมื่อขายสินค้าฝากขายได้ไปแล้ว

**(6) สรุปยอดคงเหลือบัญชีรับฝากขายและทำรายงานการขายส่งให้ผู้ฝากขาย**

เมื่อกิจการได้บันทึกรายการค่าขายสินค้าฝากขาย ค่าใช้จ่ายในการฝากขายต่างๆ และค่านายหน้าในบัญชีรับฝากขายแล้วยอดคงเหลือของบัญชีรับฝากขาย จะแสดงจำนวนเงินได้ 2 กรณี

**(6.1) กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเดบิต**

กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเดบิต จะถือเสมือนว่าผู้ฝากขายเป็นลูกหนี้ (แสดงเป็นรายการสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน) และเมื่อผู้รับฝากขายได้รับเงินดังกล่าวจากผู้ฝากขายแล้ว ผู้รับฝากขายจะเดบิตบัญชีเงินสด และเครดิตบัญชีรับฝากขาย

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	เงินสด		xx			
	รับฝากขาย - ระบุชื่อผู้ฝากขาย				xx	
	บันทึกรายการผู้รับฝากขายได้รับเงินคืนมาจากผู้ฝากขาย กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเดบิต					



(6.2) กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต

กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต จะถือเสมือนว่าผู้ฝากขายเป็นเจ้าของ (แสดงเป็นรายการหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน) และเมื่อผู้รับฝากขายได้จ่ายเงินดังกล่าวให้ผู้ฝากขายแล้ว ผู้รับฝากขายจะเดบิตบัญชีรับฝากขาย และเครดิตบัญชีเงินสด

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

	รับฝากขาย – ระบุชื่อผู้ฝากขาย		XX		
	เงินสด				XX
	บันทึกรายการผู้รับฝากขายได้จ่ายเงินให้ผู้ฝากขายแล้ว กรณีบัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต				

**ตัวอย่างที่ 2.5** เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 25X4 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) ได้ทำสัญญาฝากขายและส่งมือถือ ยี่ห้อซี จำนวน 10 เครื่อง ไปฝากขายกับร้านเอ็มสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) โดยสินค้ามีราคาทุนเครื่องละ 10,000 บาท โดยผู้ฝากขายตั้งราคาขายไว้เครื่องละ 12,000 บาท

วันที่ 5 พฤษภาคม 25X4 ร้านเอ็มสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) จ่ายค่าขนส่งสินค้าฝากขายที่ได้รับแทนผู้ฝากขาย เป็นเงินสด 2,000 บาท

วันที่ 15 พฤษภาคม 25X4 ร้านเอ็มสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) จ่ายค่าโฆษณา เป็นเงินสด 4,000 บาท (โดยค่าโฆษณานี้กิจการได้บันทึกรวมกับค่าใช้จ่ายของกิจการ)

วันที่ 20 พฤษภาคม 25X4 ร้านเอ็มสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ขายสินค้าฝากขาย (มือถือ ยี่ห้อซี) เป็นเงินสด ได้ทั้งหมด 10 เครื่อง โดยหักค่านายหน้า 20% จากยอดขาย

วันที่ 31 มกราคม 25X4 ร้านเอ็มสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ส่งรายงานการขายและส่งเงินค่าขายสินค้าฝากขายให้กับบริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย)

รายงานการขายสินค้าฝากขาย ร้านเอ็มสวัสดิ์			
84/76 ม.4 ถ.สุราษฎร์-นาสาร ต.ขุนทะเล อ.เมือง จ.สุราษฎร์ธานี 84100			
ใบฝากขายเลขที่ 05/002 วันที่ 31 พฤษภาคม 25X4			
สินค้าฝากขายจาก บริษัท มณฑา จำกัด 463/6 ซ.จรัลสนิทวงศ์ 79 แขวงบางพลัด เขตบางพลัด กรุงเทพฯ 10700 รายงานการขายสินค้า มีมือถือ ยี่ห้อซี ราคาขายเครื่องละ 12,000 บาท			
วัน เดือน ปี	รายการ	จำนวน (เครื่อง)	จำนวนเงิน (บาท)
25X4			
พ.ค. 1	คงเหลือยกมา	0	-
5	ได้รับสินค้าฝากขาย	<u>10</u>	=
	รวม	10	-
5-20	รายได้จากการขาย	<u>10</u>	120,000
	หัก ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย:		
	ค่าขนส่งในการรับสินค้าฝากขาย (จ่ายแทนผู้ฝากขาย)	2,000 บาท	
	ค่าโฆษณาสินค้าฝากขาย	4,000 บาท	
	ค่านายหน้า (20% ของ 120,000)	<u>24,000 บาท</u>	<u>(30,000)</u>
	รายได้จากการขายสุทธิ		90,000
31	จำนวนเงินที่ส่งมาพร้อมรายงานการขายสินค้า		<u>(90,000)</u>
31	ยอดคงเหลือ	<u>0</u>	<u>0</u>

ที่มา: ดลพร บุญพารอด, 2559, หน้า 3-16

ต่อไปนี้เป็นกรบันทึกบัญชีด้านผู้รับฝากขายในสมุดรายวันทั่วไป ทั้ง 2 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายแยกไว้ต่างหากจากขายปกติ (ข1) และกรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายรวมไว้กับขายปกติ (ข2) ดังนี้

รายการ	กรณีที่ 1 (ข1)	กรณีที่ 2 (ข2)
25x4		
พ.ค. 5	บันทึกความจำ (Memo): ได้รับสินค้าที่ส่งมาฝากขายเป็นมือถือ ยี่ห้อซี จำนวน 10 เครื่อง ราคาขายเครื่องละ 12,000 บาท จากบริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย)	บันทึกความจำ (Memo): ได้รับสินค้าที่ส่งมาฝากขายเป็นมือถือ ยี่ห้อซี จำนวน 10 เครื่อง ราคาขายเครื่องละ 12,000 บาท จากบริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย)
	(1) เมื่อได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย: บันทึกความจำ (Memo) เกี่ยวกับสินค้าที่ส่งมาฝากขายว่าเป็นสินค้าอะไร จำนวนเท่าใด ราคาขายเท่าใด จากผู้ฝากขายรายใด	
พ.ค. 5	รับฝากขาย - บจก. มณฑา เงินสด	รับฝากขาย - บจก. มณฑา เงินสด
	2,000 2,000	2,000 2,000
	(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย: กรณี (2.1) บันทึกรายการจ่ายค่าขนส่งสินค้าฝากขายที่ได้รับแทนผู้ฝากขาย เป็นเงินสด 2,000 บาท	

วิชา MAC1006 การบัญชีขั้นสูง 1 (Advanced Accounting 1)  
ผู้ช่วยศาสตราจารย์มณฑา เอมสวัสดิ์

รายการ	กรณีที่ 1 (ข1)	กรณีที่ 2 (ข2)
25x4		
พ.ค. 15	รับฝากขาย - บจก. มณฑา      4,000 ค่าโฆษณา                      4,000	รับฝากขาย - บจก. มณฑา      4,000 ค่าโฆษณา                      4,000
	(4) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขาย: กรณี (4.2) กรณีกิจการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่าย (ค่าโฆษณา) ในการขายสินค้าฝากขายแทนผู้ฝากขายไปก่อนเป็นบัญชีค่าใช้จ่าย (ค่าโฆษณา) ของกิจการไปแล้ว เป็นเงินสด 4,000 บาท	
พ.ค. 20	เงินสด                              120,000 รับฝากขาย - บจก. มณฑา      120,000	เงินสด                              96,000 รับฝากขาย - บจก. มณฑา      96,000
	(3) เมื่อขายสินค้าฝากขายได้: บันทึกรายการขายสินค้าฝากขายได้ ตามราคาที่ยขายได้จริงเต็มจำนวน = $10 \times 12,000 = 120,000$	(3) เมื่อขายสินค้าฝากขายได้: บันทึกรายการขายสินค้าฝากขายได้ ด้วยราคาที่ขายได้จริง $10 \times 12,000 = 120,000$ หักด้วยค่านายหน้าที่ได้รับฝากขายได้รับจากสินค้าฝากขายที่ขายได้จริง $20\% \times 120,000 = 24,000$
พ.ค. 20	รับฝากขาย - บจก. มณฑา      24,000 รายได้ค่านายหน้า              24,000	ไม่ต้องบันทึกบัญชี
	(5) บันทึกรายได้ค่านายหน้า: บันทึกรายการรายได้ค่านายหน้า ที่ผู้รับฝากขายมีสิทธิได้รับจากสินค้าฝากขายที่ขายได้ $20\% \times 120,000 = 24,000$	(5) บันทึกรายได้ค่านายหน้า: ไม่ต้องบันทึกรายการรายได้ค่านายหน้า ที่ผู้รับฝากขายมีสิทธิได้รับ เพราะผู้รับฝากขายได้รับรู้รายได้ค่านายหน้าเป็นยอดหักจากมูลค่าขายสินค้าฝากขายในรายการค้าที่ (3) เมื่อขายสินค้าฝากขายได้ไปแล้ว
พ.ค. 31	รับฝากขาย - บจก. มณฑา      90,000 เงินสด                              90,000	รับฝากขาย - บจก. มณฑา      90,000 เงินสด                              90,000
	(6) สรุปยอดคงเหลือบัญชีรับฝากขายและทำรายงานการขายส่งให้ผู้ฝากขาย: กรณี (6.2) บัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต $120,000 - 2,000 - 4,000 - 24,000 = 90,000$	(6) สรุปยอดคงเหลือบัญชีรับฝากขายและทำรายงานการขายส่งให้ผู้ฝากขาย: กรณี (6.2) บัญชีรับฝากขายมียอดคงเหลือด้านเครดิต $96,000 - 2,000 - 4,000 = 90,000$

เมื่อได้บันทึกรายการกรณีที่ 1 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายแยกไว้ต่างหากจากขายปกติ (ข1) ดังกล่าวแล้ว รายการในบัญชีรับฝากขายของบริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) จะปรากฏดังนี้

บัญชีรับฝากขาย – บจก. มณฑา

25X4				25X4		
พ.ค. 5	เงินสด (2.1)	2,000	-	พ.ค. 20	ขาย (3)	120,000 -
15	ค่าโฆษณา (4.2)	4,000	-			
20	ค่านายหน้า (5)	24,000	-			
31	เงินสด (6.2)	90,000	-			
		120,000	-			120,000 -

เมื่อได้บันทึกรายการกรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้ารับฝากขายรวมไว้กับขายปกติ (ข2) ดังกล่าวแล้ว รายการในบัญชีรับฝากขายของบริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) จะปรากฏดังนี้

บัญชีรับฝากขาย – บจก. มณฑา

25X4				25X4		
พ.ค. 5	เงินสด (2.1)	2,000	-	พ.ค. 20	ขาย (3)	96,000 -
15	ค่าโฆษณา (4.2)	4,000	-			
31	เงินสด (6.2)	90,000	-			
		96,000	-			96,000 -

### 3) การบัญชีเกี่ยวกับการฝากขาย กรณีขายสินค้าฝากขายได้บางส่วน

ในกรณีที่ผู้รับฝากขาย ขายสินค้าที่รับฝากขายไปได้เพียงบางส่วน ผู้รับฝากขายมีสิทธิหักค่าใช้จ่าย ทั้งสิ้นที่ได้จ่ายไปในการรับฝากขายจากเงินงวดแรกที่ได้รับจากการขาย แต่ผู้ฝากขายอาจจะเฉลี่ยค่าใช้จ่ายส่วนที่อาจถือเป็นต้นทุนของสินค้าฝากขายส่วนที่ยังขายไม่ได้ยกยอดต่อไปเป็นต้นทุนของสินค้าฝากขายที่ยังขายไม่ได้ และแสดงรวมเป็นสินค้าฝากขายคงเหลือในมือของผู้รับฝากขายได้

ในวันปิดบัญชี ถ้ายังมีสินค้าฝากขายคงเหลืออยู่ในมือของผู้รับฝากขาย จะต้องนำมาแสดงเป็นสินค้าฝากขายคงเหลือของผู้ฝากขาย ราคาทุนของสินค้าฝากขายในมือของผู้รับฝากขายควรจะรวมราคาทุนของสินค้าฝากขายกับส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่าย ซึ่งถือเป็นต้นทุนของสินค้าฝากขายที่ยังขายไม่ได้ด้วย เช่น ค่าขนส่งสินค้าฝากขายไปให้ผู้รับฝากขายที่ผู้ฝากขายหรือผู้รับฝากขายได้จ่ายไป แต่ถ้าเป็นค่าโฆษณาสินค้าฝากขายซึ่งโดยปกติเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่รวมเป็นต้นทุนของสินค้าฝากขายหรือค่านายหน้าซึ่งคิดเฉพาะสินค้าฝากขายที่ขายได้ก็ไม่อาจนำมาคิดเป็นต้นทุนของสินค้าฝากขายคงเหลือได้

นอกจากนี้ สินค้าฝากขายคงเหลือในมือของผู้รับฝากขาย ผู้ฝากขายจะต้องตีราคาสินค้าฝากขายคงเหลือด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า รวมทั้งนโยบายการตีราคาสินค้าฝากขายคงเหลือดังกล่าว ต้องเป็นวิธีเดียวกัน เช่น ถ้าสินค้าฝากขายในมือผู้ฝากขายตีราคาด้วยวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน ดังนั้น สินค้าฝากขายในมือผู้รับฝากขายตีราคาด้วยวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน เช่นเดียวกัน เป็นต้น

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการขายสินค้าได้เพียงบางส่วนในสมุดบัญชีของผู้ฝากขาย สามารถทำได้ 4 รูปแบบ ดังนี้

รูปแบบ	การบันทึกบัญชีด้านผู้ฝากขาย	วิธีการบันทึกบัญชีสินค้า
รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)
รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)	กรณีที่ 1 การขายสินค้าฝากขายแยกแสดงต่างหากจากการขายโดยปกติของกิจการ (ก1)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)
รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 1 การบันทึกบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) (ว1)
รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)	กรณีที่ 2 บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2)	วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าเมื่อสิ้นงวด (Periodic) (ว2)

**ตัวอย่างที่ 2.6** เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 25X4 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) ได้ส่งมือถือ ยี่ห้อปี จำนวน 40 เครื่อง ไปฝากขายกับร้านเอมสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ราคาทุนเครื่องละ 15,000 บาท เสียค่าใช้จ่ายในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 4,000 บาท (บันทึกแยกกับค่าใช้จ่ายปกติ) ค่าใช้จ่ายในการหีบห่อ 8,000 บาท ผู้ฝากขายได้จ่ายไปโดยเดบิตไว้ในบัญชีค่าหีบห่อ (บันทึกรวมกับค่าใช้จ่ายปกติ) ต่อมา ณ วันสิ้นเดือน พฤษภาคม 25X4 ผู้รับฝากขายส่งรายงานการขายสินค้าฝากขายโดยรายงานว่าขายมือถือได้จำนวน 20 เครื่อง ในราคาขายเครื่องละ 25,000 บาท เสียค่าขนส่งสินค้าฝากขายที่ขายได้ไปให้ลูกค้าจำนวน 6,000 บาท และคิดค่านายหน้าในการรับฝากขายในอัตรา 20% ของราคาขาย

ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 25X4 ร้านเอมสวัสดิ์ (ผู้รับฝากขาย) ได้ส่งรายงานการขายสินค้าฝากขายและส่งเงินมาพร้อมกับรายงานการขายสินค้าฝากขายให้ บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) แล้ว ดังนี้

รายงานการขายสินค้าฝากขาย ร้านเอ็มสวัสดิ์			
84/76 ม.4 ถ.สุราษฎร์-นาสาร ต.ขุนทะเล อ.เมือง จ.สุราษฎร์ธานี 84100			
ใบฝากขายเลขที่ 05/001 วันที่ 31 พฤษภาคม 25X4			
สินค้าฝากขายจาก บริษัท มณฑา จำกัด 463/6 ซ.จรัลสนิทวงศ์ 79 แขวงบางพลัด เขตบางพลัด กรุงเทพฯ 10700 รายงานการขายสินค้า มีถือ ยี่ห้อปี ราคาขายเครื่องละ 25,000 บาท			
วัน เดือน ปี	รายการ	จำนวน (เครื่อง)	จำนวนเงิน (บาท)
25X4			
พ.ค. 1	คงเหลือยกมา	0	-
5	ได้รับสินค้าฝากขาย	40	=
	รวม	40	-
10-31	รายได้จากการขาย	20	500,000
	หัก ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย:		
	ค่าขนส่งสินค้าฝากขายไปให้ลูกค้า	6,000 บาท	
	ค่านายหน้า (20% ของ 500,000)	100,000 บาท	(106,000)
	รายได้จากการขายสุทธิ		394,000
31	จำนวนเงินที่ส่งมาพร้อมรายงานการขายสินค้า		(394,000)
31	ยอดคงเหลือ	20	0

ที่มา: ดลพร บุญพารอด, 2559, หน้า 3-16

#### การคำนวณต้นทุนสินค้าฝากขาย

รายการ	ต้นทุนสินค้าฝากขาย			บัญชีฝากขาย
	ทั้งหมด (40 เครื่อง)	ขายไป (20 เครื่อง)	คงเหลือ (20 เครื่อง)	ยอดยกไป/ ปรับปรุง
ต้นทุนสินค้าฝากขาย (@15,000)	600,000	300,000	300,000	รูปแบบที่ 3, 4
ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย:				
ค่าขนส่งสินค้าฝากขาย (ผู้ฝากขาย)	4,000	2,000	2,000	รูปแบบที่ 3, 4
ค่าหีบห่อสินค้าฝากขาย (ผู้ฝากขาย)	8,000	4,000	4,000	รูปแบบที่ 3, 4
ค่าขนส่งสินค้าฝากขาย (ผู้รับฝากขาย)	6,000	6,000	-	
ค่านายหน้า (ผู้รับฝากขาย)	100,000	100,000	=	
รวม	718,000	412,000	306,000	รูปแบบที่ 1, 2

วิชา MAC1006 การบัญชีขั้นสูง 1 (Advanced Accounting 1)  
ผู้ช่วยศาสตราจารย์มณฑา เอ็มสวัสดิ์

บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายแยกไว้ต่างหากจากการขาย โดยปกติ (ก1) ดังนั้น การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไปเปรียบเทียบกับความแตกต่างของ รายการการบันทึกบัญชีระหว่างรูปแบบที่ 1 (ก1-ว1) กับรูปแบบ ที่ 2 (ก1-ว2) แสดงได้ดังนี้

รายการ	รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1)		รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2)	
(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ ผู้รับฝากขาย	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	600,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	600,000
	สินค้าคงเหลือ	600,000	สินค้าส่งไปฝากขาย	600,000
บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย (เมื่อถือ ยี่ห้อปี จำนวน 40 เครื่อง ราคาทุนเครื่องละ 15,000 บาท)				
(2.1) เมื่อจ่าย ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ สินค้าฝากขาย (บันทึกแยกกับปกติ)	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	4,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	4,000
	เงินสด	4,000	เงินสด	4,000
บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 4,000 บาท (บันทึกแยกกับค่าใช้จ่าย ปกติ)				
(2.2) เมื่อจ่าย ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ สินค้าฝากขาย (บันทึกรวมกับปกติ)	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	8,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	8,000
	ค่าหีบห่อ	8,000	ค่าหีบห่อ	8,000
บันทึกรายการจ่ายค่าหีบห่อในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 8,000 บาท (บันทึกรวมกับค่าใช้จ่าย ปกติ)				
(3.1) เมื่อได้รับ รายงานการขายและ หลักฐานการส่งเงิน จากผู้รับฝากขาย (วิธี Gross)	เงินสด	394,000	เงินสด	394,000
	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	106,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	106,000
ขายโดยการฝากขาย 500,000				
บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธีขั้นต้น (Gross method) สำหรับบันทึกบัญชีฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์ (6,000 + 100,000)				
(3.2) เมื่อได้รับ รายงานการขายและ หลักฐานการส่งเงิน จากผู้รับฝากขาย (วิธี Net)	เงินสด	394,000	เงินสด	394,000
	ขายโดยการฝากขาย	394,000	ขายโดยการฝากขาย	394,000
บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย วิธีสุทธิ (Net method)				
(4.1) บันทึกต้นทุน สินค้าที่ส่งไปฝากขาย (หลังจาก 3.1 วิธี Gross)	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	112,000	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	112,000
ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์ 412,000				
บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีขั้นต้น (Gross method) เมื่อได้รับรายงานการขาย สำหรับบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (2,000 + 4,000 + 6,000 + 100,000)				
(4.2) บันทึกต้นทุน สินค้าที่ส่งไปฝากขาย (หลังจาก 3.2 วิธี Net)	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000
	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	6,000	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย	6,000
ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์ 306,000				
บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายและผู้ฝากขายใช้วิธีสุทธิ (Net method) เมื่อได้รับรายงานการขาย สำหรับบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (2,000 + 4,000)				
(5) บันทึกโอนปิดบัญชี สินค้าส่งไปฝากขาย	ไม่ต้องบันทึกรายการ		สินค้าส่งไปฝากขาย	600,000
			กำไรขาดทุน	600,000
บันทึกรายการโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขายทั้งหมดในราคาทุนเข้าบัญชีกำไรขาดทุน				

รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1) (วิธี Gross)

บัญชีฝากขาย – ร้านเอ็มสวัสดิ์

25X4				25X4			
พ.ค. 1	สินค้าคงเหลือ (1)	600,000	-	พ.ค. 31	ต้นทุนสินค้าฝากขาย (4.1)	300,000	-
1	เงินสด (2.1)	4,000	-		ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (4.1)	112,000	-
1	ค่าหีบห่อ (2.2)	8,000	-		ยอดยกไป	306,000	-
31	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (3.1)	106,000	-				
		718,000	-			718,000	-

รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2) (วิธี Gross)

บัญชีฝากขาย – ร้านเอ็มสวัสดิ์

25X4				25X4			
พ.ค. 1	สินค้าส่งไปฝากขาย (1)	600,000	-	พ.ค. 31	ต้นทุนสินค้าฝากขาย (4.1)	300,000	-
1	เงินสด (2.1)	4,000	-		ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (4.1)	112,000	-
1	ค่าหีบห่อ (2.2)	8,000	-		ยอดยกไป	306,000	-
31	ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (3.1)	106,000	-				
		718,000	-			718,000	-

รูปแบบที่ 1 (ก1-ว1) (วิธี Net)

บัญชีฝากขาย – ร้านเอ็มสวัสดิ์

25X4				25X4			
พ.ค. 1	สินค้าคงเหลือ (1)	600,000	-	พ.ค. 31	ต้นทุนสินค้าฝากขาย (4.2)	300,000	-
1	เงินสด (2.1)	4,000	-		ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (4.2)	6,000	-
1	ค่าหีบห่อ (2.2)	8,000	-		ยอดยกไป	306,000	-
		612,000	-			612,000	-

รูปแบบที่ 2 (ก1-ว2) (วิธี Net)

บัญชีฝากขาย – ร้านเอ็มสวัสดิ์

25X4				25X4			
พ.ค. 1	สินค้าส่งไปฝากขาย (1)	600,000	-	พ.ค. 31	ต้นทุนสินค้าฝากขาย (4.2)	300,000	-
1	เงินสด (2.1)	4,000	-		ค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (4.2)	6,000	-
1	ค่าหีบห่อ (2.2)	8,000	-		ยอดยกไป	306,000	-
		612,000	-			612,000	-



บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ฝากขาย) บันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายรวมกับการขายโดยปกติของกิจการ (ก2) ดังนั้น การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ฝากขายในสมุดรายวันทั่วไปเปรียบเทียบความแตกต่างของรายการการบันทึกบัญชีระหว่างรูปแบบที่ 3 (ก2-ว1) กับรูปแบบที่ 4 (ก2-ว2) แสดงได้ดังนี้

รายการ	รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)	รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)																
(1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย	<table border="0"> <tr> <td>ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์</td> <td>600,000</td> </tr> <tr> <td>สินค้าคงเหลือ</td> <td>600,000</td> </tr> </table>	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	600,000	สินค้าคงเหลือ	600,000	<p>บันทึกความจำสินค้าส่งไปฝากขาย หรือ บันทึกบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย:</p> <table border="0"> <tr> <td>ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์</td> <td>600,000</td> </tr> <tr> <td>สินค้าส่งไปฝากขาย</td> <td>600,000</td> </tr> </table>	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	600,000	สินค้าส่งไปฝากขาย	600,000								
ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	600,000																	
สินค้าคงเหลือ	600,000																	
ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	600,000																	
สินค้าส่งไปฝากขาย	600,000																	
	บันทึกรายการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย (มือถือ ยี่ห้อปี จำนวน 40 เครื่อง ราคาทุนเครื่องละ 15,000 บาท)																	
(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (บันทึกแยกกับปกติ)	<table border="0"> <tr> <td>ค่าขนส่ง</td> <td>4,000</td> </tr> <tr> <td>เงินสด</td> <td>4,000</td> </tr> </table>	ค่าขนส่ง	4,000	เงินสด	4,000	<table border="0"> <tr> <td>ค่าขนส่ง</td> <td>4,000</td> </tr> <tr> <td>เงินสด</td> <td>4,000</td> </tr> </table>	ค่าขนส่ง	4,000	เงินสด	4,000								
ค่าขนส่ง	4,000																	
เงินสด	4,000																	
ค่าขนส่ง	4,000																	
เงินสด	4,000																	
	บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 4,000 บาท (บันทึกแยกกับค่าใช้จ่ายปกติ)																	
(2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (บันทึกรวมกับปกติ)	ไม่ต้องบันทึกรายการ	ไม่ต้องบันทึกรายการ																
	ไม่ต้องบันทึกรายการจ่ายค่าหีบห่อในการส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย 8,000 บาท เนื่องจากบันทึกรวมกับค่าใช้จ่ายปกติไว้แล้ว																	
(3) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย (ยอด Gross sales)	<table border="0"> <tr> <td>เงินสด</td> <td>394,000</td> </tr> <tr> <td>ค่าขนส่ง</td> <td>6,000</td> </tr> <tr> <td>ค่านายหน้า-ร้านเอ็มสวัสดิ์</td> <td>100,000</td> </tr> <tr> <td>รายได้จากการขาย</td> <td>500,000</td> </tr> </table>	เงินสด	394,000	ค่าขนส่ง	6,000	ค่านายหน้า-ร้านเอ็มสวัสดิ์	100,000	รายได้จากการขาย	500,000	<table border="0"> <tr> <td>เงินสด</td> <td>394,000</td> </tr> <tr> <td>ค่าขนส่ง</td> <td>6,000</td> </tr> <tr> <td>ค่านายหน้า-ร้านเอ็มสวัสดิ์</td> <td>100,000</td> </tr> <tr> <td>รายได้จากการขาย</td> <td>500,000</td> </tr> </table>	เงินสด	394,000	ค่าขนส่ง	6,000	ค่านายหน้า-ร้านเอ็มสวัสดิ์	100,000	รายได้จากการขาย	500,000
เงินสด	394,000																	
ค่าขนส่ง	6,000																	
ค่านายหน้า-ร้านเอ็มสวัสดิ์	100,000																	
รายได้จากการขาย	500,000																	
เงินสด	394,000																	
ค่าขนส่ง	6,000																	
ค่านายหน้า-ร้านเอ็มสวัสดิ์	100,000																	
รายได้จากการขาย	500,000																	
	บันทึกรายการเมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย โดยบัญชีรายได้จากการขายบันทึกด้วยจำนวนเงินเท่ากับรายได้จากการขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการฝากขาย (Gross sales) สำหรับบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการฝากขาย-ระบุชื่อ (ค่าขนส่งสินค้าให้ลูกค้า 6,000 และค่านายหน้า 100,000)																	
(4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย (ตามราคาทุนด้วยจำนวนที่ขายได้จริง)	<table border="0"> <tr> <td>ต้นทุนสินค้าฝากขาย</td> <td>300,000</td> </tr> <tr> <td>ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์</td> <td>300,000</td> </tr> </table>	ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	300,000	ไม่ต้องบันทึกรายการ												
ต้นทุนสินค้าฝากขาย	300,000																	
ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	300,000																	
	บันทึกรายการต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขายหลังจากได้รับรายงานการขายด้วยยอดขายได้จริงหลังจากได้รับรายงานการขาย (ขายมือถือ ยี่ห้อปี ได้จริง 20 เครื่อง ราคาทุน เครื่องละ 15,000 บาท)																	
(5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย	ไม่ต้องบันทึกรายการ	<table border="0"> <tr> <td>สินค้าส่งไปฝากขาย</td> <td>600,000</td> </tr> <tr> <td>ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์</td> <td>300,000</td> </tr> <tr> <td>กำไรขาดทุน</td> <td>300,000</td> </tr> </table>	สินค้าส่งไปฝากขาย	600,000	ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	300,000	กำไรขาดทุน	300,000										
สินค้าส่งไปฝากขาย	600,000																	
ฝากขาย-ร้านเอ็มสวัสดิ์	300,000																	
กำไรขาดทุน	300,000																	
	บันทึกรายการโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย แบ่งเป็น 2 ส่วน ส่วนสินค้าที่ขายได้จริงเข้าบัญชีฝากขาย (ขายมือถือ ยี่ห้อปี ได้จริง 20 เครื่อง ราคาทุน เครื่องละ 15,000 บาท) และส่วนสินค้าที่ยังไม่ได้ขายปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุน (จำนวนสินค้าที่ยังไม่ได้ขาย = 40 - 20 = 20 เครื่อง)																	
(6) รายการปรับปรุงค่าใช้จ่ายในการฝากขายของสินค้าฝากขายที่ยังไม่ได้ขาย	<table border="0"> <tr> <td>ค่าใช้จ่ายในการฝากขายล่วงหน้า</td> <td>6,000</td> </tr> <tr> <td>ค่าขนส่ง</td> <td>2,000</td> </tr> <tr> <td>ค่าหีบห่อ</td> <td>4,000</td> </tr> </table>	ค่าใช้จ่ายในการฝากขายล่วงหน้า	6,000	ค่าขนส่ง	2,000	ค่าหีบห่อ	4,000	<table border="0"> <tr> <td>ค่าใช้จ่ายในการฝากขายล่วงหน้า</td> <td>6,000</td> </tr> <tr> <td>ค่าขนส่ง</td> <td>2,000</td> </tr> <tr> <td>ค่าหีบห่อ</td> <td>4,000</td> </tr> </table>	ค่าใช้จ่ายในการฝากขายล่วงหน้า	6,000	ค่าขนส่ง	2,000	ค่าหีบห่อ	4,000				
ค่าใช้จ่ายในการฝากขายล่วงหน้า	6,000																	
ค่าขนส่ง	2,000																	
ค่าหีบห่อ	4,000																	
ค่าใช้จ่ายในการฝากขายล่วงหน้า	6,000																	
ค่าขนส่ง	2,000																	
ค่าหีบห่อ	4,000																	
	บันทึกรายการรายการปรับปรุงค่าใช้จ่ายในการฝากขายของสินค้าฝากขายที่ยังไม่ได้ขาย (ค่าขนส่งสินค้าฝากขาย (ผู้ฝากขาย) 2,000 บาท และค่าหีบห่อสินค้าฝากขาย (ผู้ฝากขาย) 4,000 บาท)																	

รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1)

บัญชีฝากขาย – ร้านเอ็มสวัสดิ์

25X4				25X4			
พ.ค. 1	สินค้าคงเหลือ (1)	600,000	-	พ.ค. 31	ต้นทุนสินค้าฝากขาย (4)	300,000	-
					ยอดยกไป	300,000	-
		600,000	-			600,000	-

รูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)

บัญชีฝากขาย – ร้านเอ็มสวัสดิ์

25X4				25X4			
พ.ค. 1	สินค้าส่งไปฝากขาย (1)	600,000	-	พ.ค. 31	สินค้าส่งไปฝากขาย (5)	300,000	-
					ยอดยกไป	300,000	-
		600,000	-			600,000	-

รูปแบบที่ 3 (ก2-ว1) และรูปแบบที่ 4 (ก2-ว2)

ค่าใช้จ่ายในการฝากขายล่วงหน้า

25X4				25X4			
พ.ค. 31	ค่าขนส่ง (6)	2,000	-	พ.ค. 31	ยอดยกไป	6,000	-
	ค่าหีบห่อ (6)	4,000	-				
		6,000	-			6,000	-

2.4 การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายในรายงานทางการเงิน (บางส่วน)

การแสดงรายการฝากขายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงิน อธิบายรายละเอียด  
ดังนี้

1) การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ผู้ฝากขายสามารถเลือกที่จะแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ได้ 2 วิธี  
ดังนี้

(1) การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายแยกต่างหากจากการขายปกติ

ผู้ฝากขายแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยแสดงยอดรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ แยกส่วน  
จากการขายโดยปกติ และการขายโดยการฝากขาย และแสดงรวมยอดทั้งหมดของกิจการอีกหนึ่งคอลัมน์ ดังนี้

บริษัท มณฑา จำกัด			
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)			
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X4			
	(หน่วย : บาท)		
	ขายโดยการ ฝากขาย	ขายปกติ	รวม
ขาย	XX	XX	XXX
<b>หัก</b> ต้นทุนขาย	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XXX</u>
กำไรขั้นต้น	XX	XX	XXX
<b>หัก</b> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XXX</u>
กำไรสุทธิ	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XXX</u>

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 2-27

**(2) การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายรวมกับการขายปกติ**

สำหรับการแสดงรายการในกรณีบันทึกการฝากขายรวมกับการขายปกติ มักจะใช้ในกรณีที่กิจการไม่ต้องการทราบรายละเอียดของต้นทุน และค่าใช้จ่ายของการฝากขาย ผู้ฝากขายจึงแสดงเฉพาะรายการกำไร (ขาดทุน) จากการฝากขายเท่านั้น

การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายรวมกับการขายปกติแสดงได้ ดังนี้

บริษัท มณฑา จำกัด	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)	
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X4	
	(หน่วย : บาท)
ขาย	XXX
<b>หัก</b> ต้นทุนขาย	<u>XXX</u>
กำไรขั้นต้น	XXX
<b>หัก</b> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>XXX</u>
กำไรสุทธิ	<u>XXX</u>

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 2-28

## 2) การแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงิน

การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายในงบแสดงฐานะการเงิน แยกพิจารณาได้ ดังนี้

(1) ด้านผู้ฝากขาย จะแสดงสินค้าฝากขายที่ยังขายไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน ภายใต้สินทรัพย์หมุนเวียน

ตัวอย่างการแสดงสินค้าฝากขายคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินด้านผู้ฝากขาย แสดงได้ดังนี้

บริษัท มณฑา จำกัด		
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)		
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1		
(หน่วย : บาท)		
สินทรัพย์หมุนเวียน:		XXX
เงินสด		XXX
ลูกหนี้	XX	
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	XX	XXX
สินค้าคงเหลือ:		
สินค้าในมือ	XX	
สินค้าฝากขาย	XX	XXX

ที่มา: ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562, หน้า 2-28

(2) ด้านผู้รับฝากขาย จะแสดงยอดบัญชีรับฝากขายที่ยังคงค้างอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน กรณีที่ยอดคงเหลืออยู่ทางด้านเดบิต ให้แสดงในหมวดบัญชี “สินทรัพย์หมุนเวียน” หรือกรณีที่ยอดคงเหลืออยู่ทางด้านเครดิต ให้แสดงในหมวด “หนี้สินหมุนเวียน”

## 2.5 สรุป

สำหรับบทนี้ได้อธิบายถึงความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการฝากขาย ซึ่งประกอบด้วย ความหมาย ขั้นตอน และประโยชน์ของการฝากขาย ข้อแตกต่างระหว่างการฝากขายกับการขายโดยปกติ และสิทธิหน้าที่ของผู้ฝากขาย และผู้รับฝากขาย

หลักการสำคัญของการบัญชีสำหรับการฝากขาย เป็นไปตาม TFRS 15 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 13) ได้กำหนดไว้ในภาวะที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in time) ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาวะที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง ซึ่งส่งผลต่อการบัญชีสำหรับการฝากขาย ดังนี้

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายทั้งด้านผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย กรณีทั่วไป **ด้านผู้ฝากขาย** รายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายมี 2 กรณี ได้แก่ (ก1) บันทึกแยกไว้ต่างหากจากขายปกติ และ (ก2) บันทึกรวมไว้กับขายปกติ ในแต่ละกรณีมีวิธีการบันทึกบัญชีสินค้า 2 วิธี ได้แก่ (ว1) แบบต่อเนื่อง (Perpetual) และ (ว2) เมื่อสิ้นงวด (Periodic) จึงมี 4 รูปแบบ โดยรายการการบันทึกบัญชี ประกอบด้วย (1) เมื่อส่งสินค้าไปให้ผู้รับฝากขาย (2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (3) เมื่อได้รับรายงานการขายและหลักฐานการส่งเงินจากผู้รับฝากขาย (4) บันทึกต้นทุนสินค้าที่ส่งไปฝากขาย และ (5) บันทึกโอนปิดบัญชีสินค้าส่งไปฝากขาย **ด้านผู้รับฝากขาย** รายการเกี่ยวกับสินค้าฝากขายมี 2 กรณี ได้แก่ (ข1) บันทึกแยกไว้ต่างหากจากขายปกติ และ (ข2) บันทึกรวมไว้กับขายปกติ โดยรายการการบันทึกบัญชี ประกอบด้วย (1) เมื่อได้รับสินค้าจากผู้ฝากขาย (2) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าฝากขาย (3) เมื่อขายสินค้าฝากขายได้ (4) เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าฝากขาย (5) บันทึกรายได้ค่านายหน้า และ (6) สรุปยอดคงเหลือบัญชีรับฝากขายและทำรายงานการขายส่งให้ผู้ฝากขาย

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการฝากขายทั้งด้านผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย กรณีขายสินค้าฝากขายได้บางส่วน **ด้านผู้รับฝากขาย** มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่ได้จ่ายไปในการรับฝากขายจากเงินงวดแรกที่ได้รับจากการขาย แต่**ด้านผู้ฝากขาย** อาจจะเฉลี่ยค่าใช้จ่ายส่วนที่อาจถือเป็นต้นทุนของสินค้าฝากขายส่วนที่ยังขายไม่ได้ ยกยอดต่อไปเป็นต้นทุนของสินค้าฝากขายที่ยังขายไม่ได้ และแสดงรวมเป็นสินค้าฝากขายคงเหลือในมือของผู้รับฝากขายได้

การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายในรายงานทางการเงิน (บางส่วน) ประกอบด้วย **การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ** ผู้ฝากขายสามารถเลือกที่จะแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ได้ 2 วิธี (1) การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายแยกต่างหากจากการขายปกติ และ (2) การแสดงรายการเกี่ยวกับการฝากขายรวมกับการขายปกติ และ**การแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินด้านผู้ฝากขาย** จะแสดงสินค้าฝากขายที่ยังขายไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินภายใต้สินทรัพย์หมุนเวียน และ**ด้านผู้รับฝากขาย** จะแสดงยอดบัญชีรับฝากขายที่ยังคงค้างอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน กรณีที่ยอดคงเหลืออยู่ทางด้านเดบิต ให้แสดงในหมวดบัญชี “สินทรัพย์หมุนเวียน” หรือกรณีที่ยอดคงเหลืออยู่ทางด้านเครดิต ให้แสดงในหมวด “หนี้สินหมุนเวียน”